موسوعة د.أمين لطفى فى المراجعة

معايير المراجعة المصرية

(دراسة مقارنة لمعايير ابداء الرأى

المصرية والدولية والأمريكية)

(الكتاب الثانى)

دكـــــتـــــور
أمين السيد أحمد لطفى
دكتـــــوراه الفلسفـة فى المحـــاسبة
أستـــاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة القاهـــرة
عضـــو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
رئيـــس جـــمعيـــة الاستشـــارات المصـــريـــة

دار النهضة العربية
٢٢ ش عبد الخالق ثروت

ويطلب من دور المكتبات الكبرى

مكتبة الاكاديمية
١٢١ ش التحرير - الدقى

القاهرة
٢٠٠١

بسم الله الرحمن الرحيم

" قل لو كان البحر مدادا لكلمات ربى لنفذ البحر
قبل ان تنفذ كلمات ربى ولو جئنا بمثله مددا "

(صدق الله العظيم)

إهداء الى

زوجتى ،،

وسارة ،،

وأحمد .

ما بال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم ويعملون بعزم

ولا ينفكون حتى ينالو ما يقصدون

المؤلف فى سطور

١- دكتور الفلسفة فى المحاسبة عام ١٩٨٩ .

٢- عضو هيئة تدريس بجامعة القاهرة .

٣- محاسب ومراجع قانونى .

٤- رئيس مجلس ادارة جمعية الإستشارات المصرية .

٥- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

٦- عضو جمعية الأوراق المالية وعضو مجلس ادارة جمعية السماسرة .

٧- زميل جمعية الضرائب المصرية .

٨- تأليف أكثر من ٤٣ كتاب فى مجال العلوم المحاسبية .

٩- اعداد أكثر من ٢٠ بحثا علميا فى مجال المراجعة والمحاسبة .

١٠- مؤسس ورئيس شركة جارانتى لتداول الأوراق المالية وامساك السجلات .

١١- رئيس مكتب محاسبون ومستشارون ٣٦ ش شريف - القاهرة .

٥١ رابعة الإستثمارى-مدينة نصر.

مقدمـــه :-

في ضـــوء التطورات التى يشهدها الاقتصاد المصرى وعملا على تشجيع الاســـتثمار وتنشـــيط ســـوق الأوراق المالية ودعمها ، صار لزاما توفير أسس وقواعـــد ومفاهيم محاسبية موحدة للوحدات الاقتصادية ، ومن ثم فقد تم إصدار معاييـــر محاســـبية مصـــرية تواكب تلك التطورات وتتفق مع معايير المحاسبة الدولية ، بحيث أصبح لزاما على الشركات التى تخضع لقانون سوق رأس المال إعـــداد قوائـــم مالية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، ومن هذا المنطلق فقد تم تشـــكيل اللجـــنة الدائمـــة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتـــبطة بهما ، وقد قامت تلك اللجنة بإعداد المعايير المحاسبية المصرية وفقا لأحـــدث المعاييـــر المحاســـبية الدوليـــة وبمـــا لا يتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التى تلتزم بتطبيقها الشركات الخاضعة والملزمة بتطبيقها [1] .

كذلك فقد أصدرت اللجنة أيضا معايير المراجعة المصرية ، وقد أعدت بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولى للمحاسبين ، فيما عـــدا بعـــض الـــتعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتتمشى تلك المعايير مع القوانيـــن المصـــرية ، لذلك فأن الموضوعات التى لم يتم تناولها بعد فى تلك المعاييـــر يـــرجع فيهـــا إلى معاييـــر المراجعة الدولية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول تلك الموضوعات .

---

[1] لمزيد من التفصيل عن تلك المعايير المحاسبية المصرية يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دور المعايير المحاسبية فى تشجيع الإستثمار ، بحث غير منشور للمؤلف ، القاهرة ، ٢٠٠٠ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، الإفصاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٩ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مشاكل القياس والتقييم المحاسبى ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٩ .

ويرى المؤلف أن معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم (٦٢٥) فى أكتوبر عام ٢٠٠٠ قد اقتصرت على ستة معايير تدور محورها بوجـه عـام عـن التقرير عن القوائم المالية التى يتم مراجعتها بالإضافة إلى الخدمـات ذات الصلة المرتبطة بخدمات إبداء الرأى Attestation Services ، لذا يركز ذلك الكتاب على دراسة وشرح معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى المصـرية والدولية ، ومما يزيد من أهمية ذلك الكتاب تناوله بالدراسة المقارنة لتلك المعايير المصرية والدولية مع معايير المراجعة الأمريكية وإيضاحاتها .

وتحقيقا لأهداف ذلك الكتاب فقد تم تقسيمه إلى سبعة فصول رئيسية هى :-

الفصل الأول :- طبيعة وأهمية معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .

الفصل الثانى :- اطار عمل معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .

الفصل الثالث :- تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .

الفصل الرابع :- المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها بين معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية .

الفصل الخامس :- مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة بين معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية .

الفصل السادس :- أختبار المعلومات المالية المستقبلية بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .

الفصـل السابع :- مهام الفحص المحدود للقوائم المالية بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .

ويتميز ذلك الكتاب بصفة عامة بأنه يعتمد فى شرح تلك المعايير المصرية والدولية والأمريكية والدراسة المقارنة بينها بلغة مبسطة وبصيغة غير فنية ، بالشكل يفهمه القارئ ، كما روعى أن يكون الأسلوب متميزا وفريدا من ناحية الوضوح والدقة والعمق والبعد عن التعقيد والشكلية ، وهذا الكتاب يعتمد على

تـــزويد القارئ ايا كان دارسا أو مزاولا بمرجع علمي وعملي ، ومن ثم فهو موجـــه الى جميـــع الأطـــراف المرتبطة ببيئة المحاسبة والمراجعة فى مجال أســـواق رأس المـــال وشركات الأموال وأسواق الأوراق المالية والبورصة ، ومـــن ثم فهو يفيد كافة الدارسين من الباحثين أو الطلاب ، وكافة المهنيين من المحاســـبين أو المـــراجعين سواء المزاولين للعمل الحر أو العاملين بمنشآت الأعمال الخاص أو العام سواء التجارية أو الصناعية أو الخدمية أو المؤسسات الماليـــة أو الهيئات الحكومية الرقابية ، كذلك فإن هذا الكتاب فى غاية الأهمية عـــند إســـتخدامه فى إعـــداد بـــرامج تعـــليمية مســـتمرة لأغراض التدريب والإستشارات .

يـــأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الهداف التى سعى من أجلها بطـــريقة مستحدثة يجد فيها القارئ سواء أكان دارسا أو مزاولا اضافة حقيقية الى المكتبة العربية نظريا وعمليا .

وعلى الله قصد السبيل ،

المؤلف

د . أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة

الفصل الأول

طبيعة وأهمية معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية

الفصل الأول

طبيعة وأهمية معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية

مقدمـــه :-

يهتم هذا الفصل بصفة رئيسية بابراز طبيعة ومكونات معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية ، مع القيام بدراسة مقارنة بين كل منها ، وبادئ ذى بدأ فإن معايير المراجعة المصرية هى مجرد ترجمة لمعايير المراجعة الدولية ، وإذا كانت معايير المراجعة قد صدرت منقوصة إلا أن القرار الوزارى المتضمن معايير المراجعة المصرية قد نص على أن الموضوعات التى لم يتم تناولها بعد فى تلك المعايير يرجع فى تطبيقها الى معايير المراجعة الدولية ، عموما فإن إطار معايير المراجعة المصرية قد تم تحديدها طبقا لقرار وزارة الإقتصاد رقم ٦٢٥ لعام ٢٠٠٠ ، كما أن معايير المراجعة الدولية قد صدرت عن طريق لجنة معايير المراجعة الدولية وهى لجنة منبثقة من الإتحاد الدولى للمحاسبين ، فى حين أن معايير المراجعة الأمريكية وإيضاحاتها فقد صدرت عن تنظيم مهنى هو مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى وليس طبقا لتشريع حكومى أو قرار وزارى .

تحقيقا لأهداف ذلك الفصل سوف يتم دراسة طبيعة وأهمية معايير المراجعة والفرق بين تلك المعايير وإجراءات وأساليب المراجعة ، كما يتم إستعراض معايير المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية – حيث يتم دراسة كيفية وضع

وتطوير معايير المراجعة وإيضاحاتها ، وتحديد تلك المعايير المتعارف عليها وإيضاحاتها ، بالإضافة لذلك يتم إستعراض معايير المراجعة الدولية ، حيث يتم دراسة كيفية وضع معايير المراجعة الدولية ، والإشارة الى مكونات إطار معايير المراجعة الدولية ، وأخيرا يتم إستعراض معايير المراجعة المصرية ، حيث يتم دراسة دور قانون سوق رأس المال المصرى فى الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية وقواعد المراجعة الدولية ، كما يتم دراسة قرارات وزارة الإقتصاد فى تشكيل اللجان الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما ، وأخيرا يتم الإشارة الى إطار معايير المراجعة المصرية ومكوناتها .

وتحقيقا لما سبق ينقسم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/١ طبيعة وأهمية معايير المراجعة .

٢/١ معايير المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية .

١/٢/١ كيفية وضع وتطوير معايير المراجعة وإيضاحاتها .

٢/٢/١ معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة بوجه عام .

٣/٢/١ إيضاحات معايير المراجعة .

٣/١ معايير المراجعة الدولية .

١/٣/١ كيفية وضع معايير المراجعة الدولية .

٢/٣/١ مكونات اطار معايير المراجعة الدولية .

٤/١ معايير المراجعة المصرية .

١/٤/١ دور قانون سوق راس المال فى الإلتزام بمعايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية فى مصر .

١/٤/٢ دور قرار وزير الإقتصاد المصرى في تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة .

١/٤/٣ دور قرار وزير الإقتصاد المصرى بشأن معايير المحاسبة المصرية وقواعد المراجعة الدولية .

١/٤/٤ دور قرار وزير الإقتصاد المصرى بإصدار معايير المراجعة المصرية .

١/٤/٥ إطار معايير المراجعة المصرية .

١/١ طبيعة وأهمية معايير المراجعة

بوجه عام يمكن تمييز المعيار **Standard** بعديد من الخصائص هى :-

١- يعتبر المعيار هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه .

٢- يعد المعيار نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام أو عن طريق إصدارات الهيئات المهنية أو العلمية أو القرارات الحكومية أو القوانين التشريعية .

٣- يهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم عملهم المهنى .

٤- يجب أن يتفق المعيار مع العرف السائد فى مجال التطبيق ، كما يجب أن يستند عند وضعه على الدراسات والخبرة والممارسة المرتبطة بمجال العمل المهنى .

٥- يجب أن يراعى عند وضع المعيار أن يتم تحديد الهدف من تطبيق كل معيار ، وإلا توجد أية تناقضات بين المعايير بعضها البعض .

٦- يجب أن يتم الالتزام بتطبيق المعيار من جانب التنظيمات المهنية أو المهنيين الممارسين أو السلطات والهيئات الحكومية والتشريعية .

تأسيسا على ذلك تعبر معايير المراجعة **Auditing Standards (AS)** بوجه عام عن الأنماط والضوابط التى يجب أن يلتزم بتنفيذها المراجع أو مراقب الحسابات أو المحاسب والمراجع القانونى **Auditor or Certified Public Accountant (CPA)** أثناء مباشرته أداء مهام إبداء الرأى **Attestation** ، وتعتبر تلك المعايير بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم ، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف فى الممارسة المهنية فى ظل الظروف المتشابهة ، كما أنها تمثل إطارا عاما لتقويم نوعية كفاءة العمل الفنى بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسئولية المهنية للمراجعين المزاولين .

وتفيـــد معايير المراجعة فى أنها تمثل مقاييس عامه للحكم على أداء ذلك المـــراجع ، حيث فى ضوء تطبيقها يمكن للمراجع أن يطمئن أنه بذل العناية المهـــنية الواجـــبة Due Care ، أي أنـــه ســـار عـــلى نفس المستوى المعتاد والمـــتعارف عليه بين أعضاء المهنة فى ظل الظروف المتماثلة ، كما أن تلك المعايير سوف تحمى المراجع عند رفع اى قضية قانونية ضده من قبل العميل Auditee أو الغير من الطرف الثالث Third Party ، حيث عاده ما يركز دفاع المراجع فى أغلب الدعاوى على إقناع الدوائر القضائية باتباعه معيار الإتقان الواجب Due Diligence والذى يتمثل فى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عـــليها بوجـــه عام (Generally Accepted Auditing Standards (GAAS ومـــبادئ المحاســـبة المـــتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) عند أداء مهام المرجعة أو الخدمات المرتبطة بها .

وقد أكدت مهنه المحاسبة والمراجعة العامة على ضمان جودة أداء عملية المراجعة عن طريق استخدام وسائل عديدة لعل أبرزها الالتزام بمعايير الأداء المهـــنية التى تمثل الحد الأدنى لجودة عملية المرجعة Minimum Quality Control of Auditing ، وقـــد عـــززت ذلك قرارات المحاكم فى عديد من القضايا المعروفة التى انتهى فيها حكم القاضى الى أن التمسك بمعايير الأداء المقـــرره تعتبر بمثابة خط دفاع أول ضد مسئوليات الإهمال أو التقصير عند أداء مهام المراجعة [١] .

---

(١)لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع إلى :-
- د . أمين السيد أحمد لطفى، دراسة اختباريه للعوامل والخواص المؤثرة فى جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدى و مستخدمى القوائم المالية فى مصر ، بحث منشور فى مجلة الإقتصاد والتجارة - كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٥ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية لمراقب الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة - الكتاب الثالث ،دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

وتــبدو أهمية معايير المراجعة من خلال أهمية وحتمية وظيفة المراجعة الــتى تهدف إلى إبداء المراجع راية عن مدى تعبير القوائم المالية بعدالة عن المركــز المــالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، وبالتالى فأن أهمية عمــلية المراجعة تتمثل فى إضفاء الثقة على المعلومات المالية التى تتضمنها القوائــم المحاسبية ، فأذا كانت الوظيفة المحاسبية تؤدى إلى خلق قوائم مالية فــأن المــراجعة لا تؤدى إلى خلق تلك المعلومات المحاسبية وإنما تهدف إلى تعزيز الثقة فى تلك المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقويم تلك المعلومات بطريقة ناقدة وتوصيل نتائج ذلك التقويم الناقد الى المستخدمين المعينين .

ويؤكــد عــلى ذلك المعنى إيضاح معايير المراجعة رقم (١) الصادر من مجمــع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، حيث نص على أن الهدف من عملية الفحــص العاديــة للقوائم المالية بواسطة المراجع الخارجى الحيادى هو إبداء الــرأى فى عدالة إظهار المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمــبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وتقرير المراجعة هو الوسيلة التى يعبر المراجع من خلالها عن رأية أو إذا دعت الظروف أن يمتنع عن إبداء الرأى ، وفى كــلا الحالــتين يذكر المراجع ما إذا كان الفحص الذى قام به قد تم وفقا لمعاييــر المراجعة المتعارف عليها ، وتلك المعايير تتطلب منه أن يذكر من رأيه أن القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

وتمثل معايير المراجعة أحد مكونات إطار نظرية المراجعة **Structure of Audit Theory** ، حيــث يســاعد ذلك الهيكل المعرفى على وصف وشرح وتحديــد أو تشــخيص قــرارات المــراجع الواجب اتخاذها عند أداء عملية

المـــراجعة ، و يعـــتمد المراجع على ذلك الإطار الفكرى فى اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة [١] .

وتجـــدر الإشارة إلى أهمية التفرقة بين مصطلحات المعايير والإجراءات والوســائل الفــنية لــلمراجعة ، حيــث تشــير معايير المراجعة Auditing Standards إلى المقــاييس التى تهتم بنوعية وجودة خطوات عمل المراجعة بجــانب الأهــداف الــتى يجب تحقيقها ، بالإضافة للصفات المهنية المرتبطة بالمراجع وأحكامه التى يمارسها أثناء العمل الميدانى وإعداد تقرير المراجعة ، فى حيــن تشــير إجراءات المراجعة Auditing Procedures إلى الخطوات التــنفيذية الــتي يتــبعها المــراجع عند قيامة بعملية المراجعة ، فهى تتعلق بالتصـــرفات والممارسات التى يؤديها المراجع وتظهر فى برنامج المراجعة باعتـــبارها تمـــثل الخطـــوات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة ، بينما تشير أســاليب المـــراجعة Auditing Techniques إلى الوســائل والأدوات التى يســتخدمها المـــراجع فى تنفيذ مهام المراجعة – على سبيل المثال المراجعة المستندية أو المراجعة الحسابية أو الانتقادية .

هـــذا ويوضـــح الشـــكل البيانى رقم (١/١) مثالا عمليا على التفرقة بين مصطلحات معايير وإجراءات وأساليب المراجعة .

---

(١) يتكون إطار نظرية المراجعة من مجموعة من الفروض Postulates والمفاهيم Concepts والمعايير Standards والأهداف Objectives والإجراءات Procedures ، ويتحدد كل عنصر كنتيجة منطقية للعنصر السابق عليه .

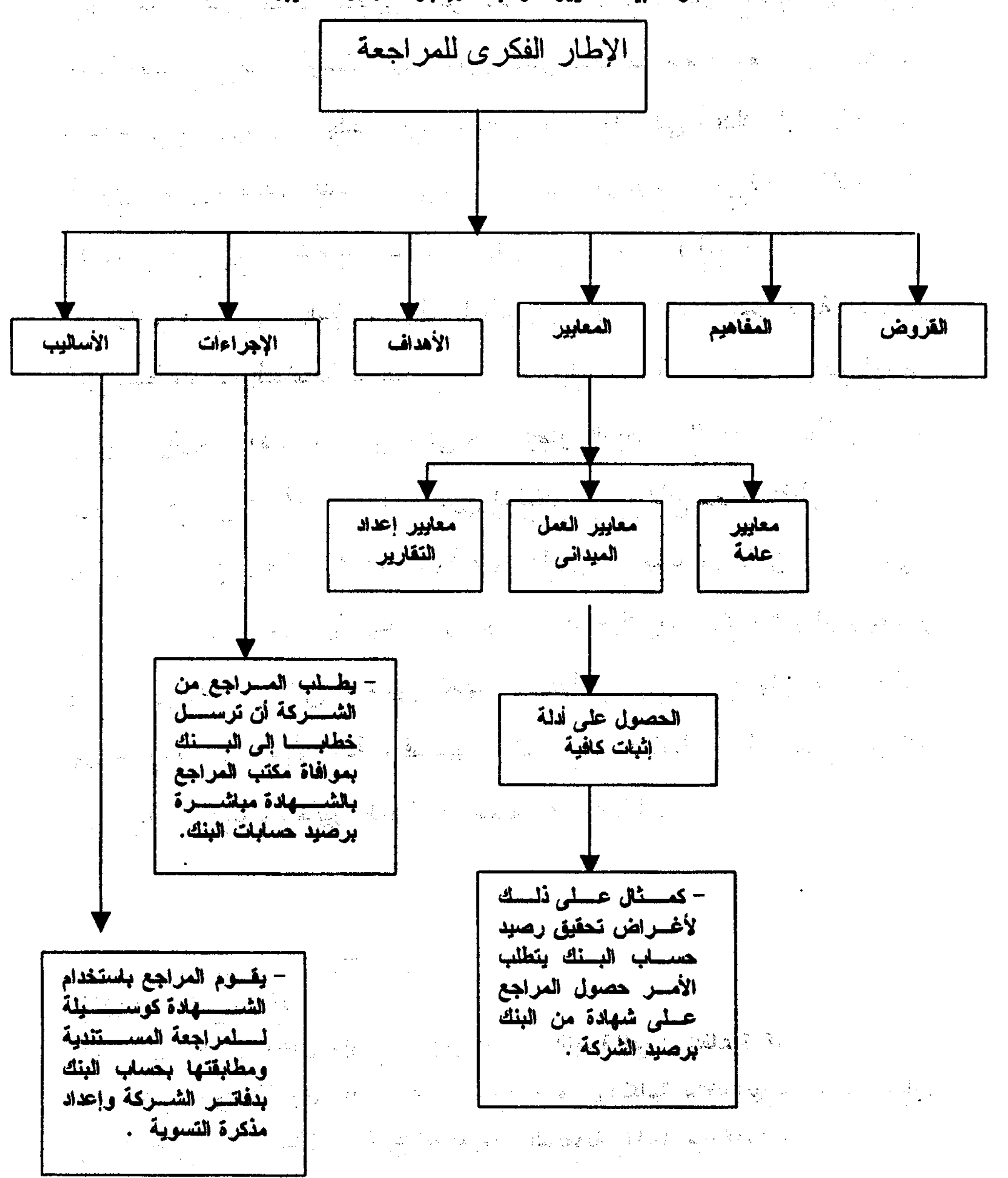
لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع إلى :-

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، إطار نظرية المراجعة ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة الكتاب الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة .

وغنى عن القول فأن إخلال المراجع بالمعيار يعرضه للمسئولية - بحيث يعـد مقصـرا إذا لم يحصل المراجع على شهادة تفيد صحة أرصدة حسابات الشـركة بالبنك ، بينما إخلال المراجع بالإجراء لن يعرضه بصورة مباشرة لتـلك المسـئولية - حيث إذا أرسلت الشهادة للشركة والتى بدورها أرسلتها لـلمراجع مـن شـأنه أضعاف دليل الإثبات (الشهادة) - لاحتمال تزويرها بواسطة إدارة الشركة ، فى حين أن الإخلال باستخدام الوسيلة الفنية الملائمة للمراجعة ربما يؤدى إلى عدم اقتناع المراجع بكفاية الدليل ومن ثم يتعين عليه أسـتخدام وسـيلة فنية أخرى لتحقيق الهدف المطلوب ، بعبارة أخرى يمكن التأكيد على أن اختيار المراجع الوسيلة الفنية الملائمة يساعده ضما على تنفيذ إجـراءات المـراجعة السـليمة ومن ثم تنفيذ معيار المراجعة المرتبط (مثلا معيار الحصول على أدلة إثبات مراجعة كافية وملائمة) .

شكل أيضاحى رقم رقم (١/١)

التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها وأساليبها



تمثل معايير المراجعة أذن ما يجب على المراجع أتباعه فى كافة الأحوال والظروف ، فى حين تمثل الإجراءات والوسائل الفنية ذلك الجزء الذى يخضع لـتقدير المـراجع الشخصـى ، وتختلف عاده باختلاف كل حالة من حالات المراجعة ، على خلاف معايير المراجعة التى لا تتغير من عملية إلى أخرى، أمـا الإجـراءات والوسائل فهى التى تتغير لتتناسب مع طبيعة كل حالة على حـده، وقـد اعتادت مكاتب المحاسبة والمراجعة على أعداد دليل لإجراءات المـراجعة ووسائلها الفنية حتى يسترشد بها المراجعون ، وتعد بمثابة النظام الأساسي الذى يتبعه المكتب لضمان الالتزام بمعايير المراجعة .

وقـد أستخدمت الكتابات والدراسات فى مجال أدبيات المراجعة عديد من الاصـطلاحات المختلفة للتعبير عن معايير المراجعة ، حيث أستخدم البعض لفـظ مستويات الأداء المهنى ، فى حين أطلق البعض الأخر مصطلح أدلة أو إرشادات المراجعة (١) ، إلا أنه يتعين استخدام اصطلاح معيار فقط باعتبار أنه يـوحى ضمنيا وصراحة بأنه نموذج ومقياس لما يجب أن يكون عليه الشئ ، فى حيـن أن المستوى قد يعبر عن درجة معينة قد يصل إليه المراجع بعد أن يقوم بمراجعة أدائة مع المعايير المهنية ، كما أن مصطلح معيار أوسع وأكبر من مصطلح إرشاد أو أدلة ، فمعايير الأداء المهنية تمثل نمط يقيس مدى أداء المراجع فى ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها .

---

(١) ينظر على سبيل المثال : -

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إرشادات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٤ .
- عيد حامد معيوف الشمرى ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها فى تنظيم الممارسة بالمملكة العربية السعودية (دراسة تحليلية مقارنة) ، السعودية ، ١٤١٤ هـ - ١٩٩٤ م .

وتوجد العديد من الجهات التى يمكن أن تتولى وضع وصياغة معايير المراجعة لعل أهمها الجهات والهيئات الحكومية (وزارة الاقتصاد فى مصر ، أو هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية) ، أو التنظيمات المهنية المسئولة عن مهنه المحاسبة والمراجعة (على سبيل المثال نقابة التجاريين أو المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى مصر أو مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى فى الولايات المتحدة الأمريكية) ، أو المؤسسات العلمية (على سبيل المثال الجامعات والأكاديميات والمعاهد العلمية) .

بإيجاز يمكن التأكيد على أهمية وحتمية معايير المراجعة على النحو التالى:-

١- تعتبر معايير المراجعة بمثابة نموذج يلتزم به كافة المراجعين عند أداء مهام المراجعة .

٢- تعتبر معايير المراجعة بمثابة وسيلة ومقياس لتقويم الأداء المهنى للمراجعين فى إطار مسئوليتهم المهنية .

٣- تحدد المعايير متطلبات التكوين الذاتى والصفات الشخصية التى يتعين توافرها فيمن يقوم بوظيفة المراجعة .

٤- تحدد المعايير المتطلبات الفنية للعمل الميدانى لعملية المراجعة .

٥- تحدد المعايير المتطلبات الهيكلية الفنية لإعداد بتقارير المراجعة والمقومات والأركان الأساسية لها .

٦- توفر معايير المراجعة التصور العام لدرجة الأداء المهنى المتوقع من المراجعين ، الأمر الذى يساعد الهيئات القضائية والمحاكم على تفهم مستوى الأداء المعتاد من المهنيين فى ظل الظروف المتماثلة .

٧- تســاعد المعايير فى جعل مهنه المراجعة ذو كيان مهنى مستقل ، وتزيد الثقة فى مهنه المراجعة وتعزز الاعتراف بحتميتها ، كما تساعد فى توفير الثقة فى رأى المراجع من قبل مستخدمى التقارير المالية باعتبارها معايير تتصــف بالقبول العام وتشير إلى كونها أهداف نوعية توضح الكيفية التى تم بها الفحص والمسئولية التى يتحملها المراجع .

٢/١ معايير المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية

١/٢/١ كيفية وضع وتطوير معايير المراجعة وإيضاحاتها

يعتــبر مجمــع المحاسبين القانونيين الأمريكى American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) من أكثر التنظيمات المهنية التى تؤثر على مهنه المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية ، ولعل أبرز أهدافه تطوير والمحافظة على معايير أداء المراجعة ، ولتحقيق ذلك ا[illegible] أربعــة أقســام هى قســم معاييــر المــراجعة ، قسم شئون شركات وسبب المحاســبين القــانونيين ، قســم الرقابة على جودة الأداء ، قسم آداب وسلوك المهنة .

ويـــتكون قسم معايير المراجعة The Auditing Standards Division من مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) واللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة Auditing Standards Executive Committee (ASEC) ، بالإضافة إلى مجلس التوجيه والإرشاد Auditing Council (AC) .

وقــد أرسى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى معايير الأداء لممارسة مهــنه المــراجعة عن طريق إصدار كتيب فى عام ١٩٥٤ عن طريق مجلس معاييــر المــراجعة (ASB) تحــت عنوان معايير المراجعة المتعارف عليها

والمقـــبولة بوجه عام – مغزاها ومجالها Generally Accepted Auditing Standards -Their Significant and Scope ، وقـــد أعيـــد إصـــدار نفس المعاييـــر مع مجموعة توصيات وإيضاحات إجراءات المراجعة التى أصدرها ذات المجمـــع فى عام ١٩٦٣ فى كتيب بعنوان معايير المراجعة وإجراءاتها ، ويتم تعديل وتطوير تلك الإيضاحات من فترة لأخرى .

عمومـــا تم تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها فى عشرة معايير ، يتعين على المراجع أن يبرر انحرافه عنها وإلا عرض نفسه إلى إجراء تأديبى مـــن قـــبل المجمـــع – إذا مـــا فشل فى هذا ، ويقوم مجلس معايير المراجعة بإصدار تعليمات أمره وملزمة Authoritative Pronouncements فى صورة نشـــرات وإيضـــاحات لمعايير المراجعة (SAS) Statement of Auditing Standards . حيث تمثل إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة وإعداد تقريـــر بنـــتائجها ، ويـــتم تجميـــع وتبويب تلك الإيضاحات دوريا حيث يتم إصـــدارها فى مجـــلدات يطـــلق عـــليها دليل أو مجموعة إيضاحات معايير المراجعة Codification of Statements on Auditing Standards ، ويقوم المجـــلس أيضا بإصدار تفسير لنشرات وإيضاحات معايير المراجعة تتضمن شرح كيفية تطبيق تلك المعايير فى ظروف خاصة ، وأيضا إرشادات مراجعة الأنشـــطة الاقتصادية المختلفة ، ويتكون مجلس معايير المراجعة مـــن (١٥) عضـــوا ، ويتطـــلب نشر المعيار وإصداره موافقة تسعة أصوات إيجابية من المجـــلس . وتجـــدر الإشارة الى أنه توجد منظمة حكومية بالولايات المتحدة الأمريكية هى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية Securities And Exchange Commission (SEC) ، أنشـــئت فى عـــام ١٩٣٤م تكـــون مهمـــتها إصدار المعاييـــر الفنية التى تحكم طرق أعداد التقارير المالية للشركات التى تتداول

أوراقها المالية فى الأسواق المالية ، كما أن تلك الهيئة تصدر تعليمات تقضى بضـــرورة مـــراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة طبقا لمعايير المراجعة المـــتعارف عـــليها ، ومـــازال لتلك الهيئة سلطة حق تفسر معايير المراجعة وقواعدها - على سبيل المثال معيار الاستقلال • رغما عن أن مسئولية تحديد معاييـــر المـــراجعة لتـــلك الشـــركات تخوله الى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى .

ممـــا ســـبق يمكن القول بأن وضع تطوير معايير المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية يتم عن طريق تنظيم مهنى وليس تنظيم حكومى ، هو مجمع المحاســبين القـــانونيين الأمـــريكى الـــذى يضم فى عضويته أغلب العاملين الممارسين للمهنة - رغما عن أن تلك العضوية تعتبر اختيارية .

١/٢/٢ معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة بوجه عام GAAS

أصـــدر مجمـــع المحاســبين القانونيين الأمريكي عشره معايير مراجعة متعارف عليها يمكن تبويبها فى مجموعات ثلاثة هى مجموعة المعايير العامة، مجموعة معايير العمل الميدانى بالإضافة إلى مجموعة معايير إعداد التقرير .

المعايير العامة General Standards

وتهـــتم تلك المجموعة من المعايير بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقـــتها بجودة الأداء المطلوب ، وتفيد فى حتمية أن يقوم المراجع قبل أن يـــتعاقد عـــلى مهمة المراجعة بتقرير ما إذا كان يمكن أن يحقق تلك المعايير واستيفائها .

وتنقسم تلك المعايير العامة إلى ثلاثة معايير هى :-

١- يجـب أن يتم الفحص عن طريق شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من الخبرة والكفاية الفنية Technical Training And Proficiency المطلوبة فى المراجع .

٢- يجـب أن يحـتفظ المراجع باستقلال ذهنى Independence in mental attitude فى جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة .

٣- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة Due Professional Care فى القيام بعملية الفحص وفى إعداد التقرير .

معايير العمل الميدانى Field Work Standards

تتمثل تلك المجموعة من المعايير فى الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثـبات الفعـلية ، وتنحصـر تلك المجموعة بصفة أساسية فى ثلاثة معايير هى:-

١- يجـب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا كما يجب الأشراف السليم على المساعدين - أن وجدوا .

٢- يجـب أن يـتم دراسـة وتقويم نظام الرقابة الداخلية بدقة لتقرير مدى الاعـتماد عـليه ومـن تحديـد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتى ستقتصر عليها إجراءات المراجعة .

٣- يجـب الحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة Sufficient Competent Evidence عـن طـريق الفحـص المستندى والملاحظة والاستفسارات والمصـادفات ، بحيـث تكون أساسا معقولا لرأى المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص .

معايير اعداد التقارير Reporting Standards

تتـــناول تـــلك المجموعـــة الضوابط والإرشادات التى تحكم إعداد تقرير المراجعة باعتباره المنتج المادى لعملية المراجعة الذى عن طريقه يتم توصيل نـــتائج المهمـــة لأغلب المستخدمين ، وقد تم تحديد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة هى :-

١-يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معده طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها **Generally Accepted Accounting Standards** .

٢-يجب أن يبين التقرير أن تطبيق تلك المبادئ قد تم بثبات **Consistently** فى المدة الحالية بالمقارنة بالمدة السابقة .

٣-تعتـــبر البيانات الواردة فى القوائم المالية كافية بطريقة معقولة إلا أن ذكر خـــلاف ذلـــك فى الـــتقرير (الإفصــــاح المناســـب والكافى **Adequate Disclosure**) .

٤-يجب أن يحتوى التقرير على رأى المراجع فى القوائم المالية ككل أو على بيان بأن المراجع لا يستطيع إبداء الرأي فى القوائم المالية ، وفى حالة عدم إبـــداء الـــرأي فى القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك ، وفى جميع الحـــالات عـــندما يرتـــبط اسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذى يقوم به المراجع ودرجة المسئولية التى يتحملها .

٣/٢/١ إيضاحات معايير المراجعة Statements of Auditing Standards (SAS)

واجهت معايير المراجعة المتعارف عليها التى أصدرها مجمع المحاسبين القـانونيين الأمـريكى عديد من الانتقادات فى أول الأمر ، لأنها صيغت فى عبارات غير محدده تتميز بالعمومية ، بحيث لا يمكن اعتبارها مرشدا واضحا لـلأداء ، حيـث كانت تشمل بعض العبارات الشديدة العمومية وغير المفسرة بدقـة ، عـلى سـبيل المثال قدر كافى من الخبرة والكفاية الفنية ، والتخطيط الكـافى للعمل ، والأشراف الكافى على أعمال المساعدين ، ولعلاج ذلك فقد شرع المجمع AICPA فى إصدار إيضاحات تشرح وتفسر تلك المعايير ومن ثـم فـهى تعتبر مكملة لها ، مع بقاء تلك المعايير العشرة كما هى حيث أنها تشـكل الأساسـي الـذى تنبسـق منه تلك الإيضاحات ، وقد أطلق على تلك الإيضـاحات فى بـادئ الأمـر اسـم إيضـاحات عـن إجراءات المراجعة Statements on Auditing Procedures (SAP) ، ثـم تم تغيير اسمها ابتداء مـن عـام ١٩٧٣ إلى إيضـاحات عـن معايير المراجعة Statements on Auditing Standards (SAS).

تتميز إيضاحات معايير المراجعة بأنها تتعرض لإدخال تعديلات عليها من وقـت الى آخر لأغراض تحقيق التطوير ، بجانب أنها تتضمن قواعد مرشده تفصـيليه تتمشـى مـع الظروف المتغيرة وتتفق مع اتجاهات الممارسين ، والهدف من إصدار تلك الإيضاحات المكملة للمعايير العشرة المتعارف عليها ما يلى :-

١- معالجـة مشاكل عملية تواجه الممارسين لمهنه المراجعة ومساعدتهم عند أدائهم مهمة المراجعة .

٢- توفير إجراءات تفصيليه يمكن بواسطتها تطبيق معايير المراجعة وتحقيق أهدافها .

٣- كيفية تطبيق معايير المراجعة على بنود معينه فى القوائم المالية .

٤- كيفية تطبيق معايير المراجعة على قطاعات أو صناعات معينة أو تنظيمات أو مشروعات أو خدمات معينة .

٥- كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينة من التقارير بخلاف عمليات المراجعة فى المنشأة التى تهدف إلى تحقيق الربح أو التى لا تهدف إلى تحقيق الربح .

٦- أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعملية المراجعة وبعض مجالات المراجعة التفصيلية .

ولم تقتصر إيضاحات المعايير على خدمات المراجعة التى تهدف إلى إبداء الرأي التى تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية فحسب ، بل امتدت لتشمل غيرها من الخدمات سواء تعلقت بوظيفة إبداء الرأى **Attestation** أو تلك التى ارتبطت بخدمات بخلاف إبداء الرأى ، **Nonattestation** [(١)]، حيث أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى لجنه خاصة بمسئوليات وممارسات الخدمات الضريبية **Committee on Responsibilities and Tax Practices** ، كذلك فقد أنشأ المجمع أيضا لجنة خاصة بخدمات الاستشارات الإدارية **Management Advisory Services**

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

Executive Committee وأستهدف تكوين اللجنتين إلى توفير الدعم الفنى وإرشاد القائمين على تلك الخدمات ، حيث تم تحديد مجموعة من المعايير التى فى ضوئها يتم قياس وتقييم تلك الخدمات ، بالإضافة إلى ما سبق فقد أنشأ المجمع لجنة شئون خدمات المحاسبة والفحص التى أصدرت إيضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى Statements On Standards For Accounting and Revienr Services (SSARS) والتى تتعلق بخدمات المحاسب الحيادى المتعلقة بالقوائم المالية غير المراجعة Unaudited Financial Statements للمنشآت الصغيرة غير المساهمة ، وتتمثل فى خدمات الجمع والأعداد Compilation وخدمات الفحص التحليلى Review للقوائم المالية .

وفيما يلى إيضاحات معايير المراجعة Statements On Auditing Standards (SAS) التى أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى :-

رقم الإيضاح	عنوان المعيار	قسم الدليل
١	تجميع معايير وإجراءات المراجعة .	متعددة
٨	معلومات أخرى فى مستندات تتضمن معلومات مالية مراجعه.	٥٥٠
١٢	الاستفسار من محامى العميل بخصوص وجود دعاوى قضائية أو مطالبات محتملة .	٣٣٧
٢٢	التخطيط و الإشراف .	٣١١
٢٥	العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة .	١٦١
٢٦	الارتباط بالقوائم المالية .	٥٠٤
٢٩	إعداد تقارير عن المعلومات المصاحبة للقوائم المالية الأساسية فى مستندات مقدمه للمراجع .	٥٥١

٦٥	دراســة المــراجع لوظيفــة المراجعة الداخلية عند أداء عمليه مراجعه القوائم المالية .	٣٢٢
٦٧	اعداد المصادقات .	٣٣٠
٦٩	مغـرى عـبارة عرضـت بعدالـة بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى تقرير المراجع الحيادي .	٤١١
٧٠	تقارير عن تشغيل العمليات عن طريق التنظيمات الخدمية .	٣٢٤
٧١	المعلومات المالية الدورية	٧٢٢
٧٢	خطابات الاكتتابات والأطراف المعنية الأخرى .	٦٣٤
٧٣	استخدام عمل خبير أو متخصص .	٣٣٦
٧٤	اعتبارات مراجعه الالتزام فى عمليات مراجعه الهيئات الحكومية وتلقي المساعدات المالية الحكومية .	٨٠١
٧٥	الارتــباط بإجراءات متفق عليها على عناصر وحسابات أو بنود معينة فى القوائم المالية .	٦٢٢
٧٦	تعديلات على إيضاح معايير المراجعة رقم ٧٢ الخاصة بخطابات الاكتتاب والأطراف المعنية .	٦٣٤
٧٧	تعديــلات على إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٢ بعنوان التخطيط والإشــراف ، والإيضــاح رقم ٥٩ بعنوان دراسة المراجع لقدره المنشــأة عــلى الاستمرارية ، والإيضاح رقم ٦٢ بعنوان تقارير متخصصة	٣١١-٣٤١-٥٤٤ -٦٢٣-
٧٨	دراسة الرقابة الداخلية عند أداء عمليه المراجعة المالية- تعديل لإيضاح معايير المراجعة رقم ٥٥ .	٣١٩
٧٩	تعديــل إيضــاح معايير المراجعة رقم (٥٨) بعنوان تقارير عن القوائم المالية المراجعة .	٥٠٨
٨٠	تعديل ايضاح معايير المراجعة رقم ٣١ بعنوان ادله الأثبات.	٣٢٦
٨١	مراجعه الاستثمارات .	٣٣٢
٨٢	دراسه الغش عند مراجعه القوائم المالية .	٣١٦

٨٣	إجراءات الفهم بالعميل وأنشطته .	٣١٠
٨٤	الاتصالات بين المراجعين السابقين واللاحقين .	٣١٥
٨٥	إقرارات الاداره .	٣٣٣
٨٦	تعديل إيضاح معايير المراجعة رقم (٧٢) بعنوان خطابات الاكتتاب والأطراف المعنية الأخرى .	٦٣٤
٨٧	تقييد استخدام تقرير المراجع.	٥٣٢

كذلك يمكن إبراز إيضاحات معايير خدمات إبداء الرأى **Statements On Standards for Attestation Engagements (SSAE)** المقدمة من المحاسبين الحياديين الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى على النحو التالى :-

١	معايير إبداء الراى .	٢١٠٠
١	التنبؤات والتوقعات المالية .	٢٢٠٠
١	التقرير عن المعلومات المالية الاوليه .	٢٣٠٠
٢	التقرير عن الرقابة الداخلية للمنشأة .	٢٤٠٠
٣	إبداء الرأى عن الالتزام .	٢٥٠٠
٤	عمليات الارتباطات بالإجراءات المتفق عليها .	٢٦٠٠
٥	تعديل على إيضاح معايير خدمات إبداء الرأى رقم (١) بعنوان معايير إبداء الرأى .	٢١٠٠
٦	تعديل على إيضاح معايير خدمات إبداء الرأى رقم (٢) بعنوان التقرير عن الرقابة الداخلية للمنشأة .	٢٤٠٠
٧	تحديد الفهم بالعميل .	٢١٠٠
٨	مناقشه وتحليل بيانات الإدارة .	٢٧٠٠

وفيما يلى إيضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص Statements On Standards For Accounting And Review Services (SSARS) الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى على النحو التالى:-

رقم الإيضاح	عنوان الإيضاح	القسم
١	إعداد وفحص القوائم المالية .	٣١٠٠
٢	التقرير عن القوائم المالية المقارنة .	٣٢٠٠
٣	تقارير الإعداد عن معلومات مالية تم تضمينها فى نماذج معينة .	٣٣٠٠
٤	الاتصالات بين المحاسبين السابقين واللاحقين .	٣٤٠٠
٦	التقارير عن القوائم المالية الشخصية التى يتم تضمينها فى خطط مالية شخصيه مكتوبة .	٣٦٠٠
٧	إيضاح جامع عن معايير خدمات المحاسبة والفحص عام ١٩٩٢ .	٣١٠٠ -٣٢٠٠- ٣٣٠٠-٣٤٠٠

٣/١ معايير المراجعة الدولية

١/٣/١ كيفية وضع معايير المراجعة الدولية

أنشئ الأتحاد الدولى للمحاسبين International Federation Of Accounting (I FA) عام ١٩٧٣ ، وتم التصديق رسميا على أنشاءه بمدينة ميونخ بألمانيا عام ١٩٧٧، ويهدف إنشاء ذلك الأتحاد الى إثراء وتقدم مهنة المحاسبة والمراجعة بما يضمن تقديم خدمات ذات جودة عالية للمجتمع الدولى بشكل عام ، ويعتبر ذلك الأتحاد منظمة غير حكومية دولية لا تهدف الى الربح ويتكون أعضاؤه من الهيئات المهنية المحاسبية فى مختلف أقطار العالم .

ومــن خــلال الــتعاون بين الأتحاد الدولى للمحاسبين والهيئات الإقليمية الدوليــة يسعى الأتحاد الى تحقيق توحيد عالمي فى أخلاقيات المهنة وشئونها الفــنية ، وكذا فى العناصر التى تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة ، وتقتصر العضوية فى ذلك الأتحاد على الهيئات المهنية المنشأة بقانون أو إجماع مهنى فى كــل دولــة من الدول الأعضاء على أن تكون تلك الهيئات لها تأثير فعال عــلى المهنة فى الدولة التى تعمل بها ، فى حين أصبحت العضوية حاليا فى الأتحــاد الــدولى للمحاســبين تمنح للدولة بمجرد اشتراكها فى اللجنة الدولية لــلمعايير المحاسبية ، وتمثل اللجنة حاليا أكثر من مليون محاسب فى مختلف الدول وفى مختلف الأنشطة .

وتــتكون الجمعيــة العامة للأتحاد الدولى للمحاسبين من ممثل لكل هيئة مهــنية مشــتركة بالاتحاد ، حيث تقوم الجمعية بانتخاب أعضاء مجلس إدارة الأتحــاد الذى يقوم بتنفيذ برنامج العمل المحدد ، كما يشكل المجلس مجموعة مــن الــلجان الفنية التى تنفذ المهام ، ومن أهم تلك اللجان لجنة التعليم، لجنة أخلاقيــات المهــنة ، لجنة المحاسبة المالية والإدارية ، لجنة تقنية المعلومات ولجــنة المــراجعة الدوليــة ، وتهتم تلك اللجان –كل فيما يخصه – بتوحيد المفــاهيم والتطبيقات والمبادئ فى جميع الدول المشتركة فى الاتحاد ، ويمثل مصــر فى الأتحاد الدولى للمحاسبين جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية باعتــبارها مــن كــبرى الجمعيات المهنية فى مصر التى تهتم بشئون مهنة المحاسبة والمراجعة .

وتعتــبر لجــنة المعايير المحاسبية الدولية **International Accounting Standards Committee (IASC)** هيــئة مســتقلة تهدف الى تحقيق التوحيد للمــبادئ المحاســبية المطبقة فى مختلف الأعمال والهيئات عند إعداد القوائم

والتقارير المالية فى مختلف أقطار العالم ، وقد أنشئت تلك اللجنة عام ١٩٧٣ بناء على اتفاقية عقدت بين تسعة من الدول (أستراليا ، كندا ، فرنسا ، ألمانيا، اليابان ، المكسيك ، بريطانيا ، هولندا ، الولايات المتحدة الأمريكية)، واعتبارا من عام ١٩٨٣ أصبحت عضوية اللجنة تشمل جميع أعضاء الاتحاد الدولى للمحاسبين ، وتهدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية الى ما يلى :-

١- أعداد وإصدار معايير محاسبية لتطبيقها عند أعداد وعرض القوائم المالية فى مختلف أقطار العالم .

٢- العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية المستخدمة فى الأقطار المختلفة بهدف إعداد قوائم مالية ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولى .

وتتمثل الإجراءات المتبعة لوضع المعايير المحاسبة الدولية فى الاتى :-

١- عند وضع المعيار المحاسبى الدولى يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس مع ضم أعضاء من ثلاث دول مختلفة بالإضافة إلى بعض الأعضاء من المجموعة الاستشارية أو بعض الخبراء فى الموضوع محل البحث .

٢- تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث وتراعى اللجنة فى هذا الشأن القواعد الأساسية وإطار العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبة عند إعداد القوائم المالية ، كما تدرس اللجنة الفرعية الممارسات المحاسبية المختلفة فى الدول المختلفة للتعامل مع الموضوع محل البحث ، وبعد انتهاء الدراسة والبحث تقوم اللجنة الفرعية بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسة للموضوع محل المعيار المحاسبى .

٣- بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التي ستراعى عند إصدار مسودة المعيار المحاسبي ، وتوضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع ، كما تنشر اللجنة الفرعية مسودة المبادئ وتبدأ في استقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات والمحاسبية الأقطار المختلفة .

٤- بناء على مسودة المبادئ يتم إعداد مسودة المعيار وعرضها على المجلس، وفي حالة موافقة ثلثي الأعضاء تنشر مسودة المعيار ويفتح باب التعليقات عليها لمدة ستة شهور .

٥- بعد مراجعة جميع التعليقات الواردة على مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبي في شكله النهائي وتعرضه على المجلس للمناقشة والتصديق عليها بعد الحصول على موافقة ثلاثة أرباع المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية .

٦- يقوم المجلس من أن لاخر بتشكيل لجنه لمراجعة المعايير المحاسبية الدولية الحالية وذلك لتعديلها أو أضافه أو تغبير أى جزء من أجزائها لتواكب التطورات في المهنة والصناعات والأنشطة المختلفة .

كذلك فقد شكل الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة منبثقة هي لجنة تطبيقات المراجعة الدولية **The International Auditing Practice Committee (IAPC)** بهدف إصدار معايير المراجعة الدولية (اطلق عليها فى بادئ الأمر أدلة أو إرشادات المراجعة **International Auditing Guidelines - IAG)** وكذلك إصدار التوصيات التمهيدية للمعايير **Exposure Drafts** وهى عبارة عن معايير مبدئية تعرض على الجميع بغرض دراستها والتعليق عليها قبل إقرارها .

وغنى عن القول فأن درجة إلزام الإرشادات أو الأدلة (والتى تغير أسمها بعـد ذلـك إلى معاييـر) تعتبر محدوده ، حيث تكون المعايير المحلية التى تصـدرها كل دولة هى الملزمة ، أما إرشادات معايير المراجعة الدولية فهى قـرائن توضـح العرف المهنى الدولى المتفق عليه والتى يمكن اللجوء إليها والاستناد عليها فى حالة قصور المعايير المحلية عن تناول بعض الجوانب أو الموضوعات .

بصـفة عامـة تـرجع الأهمية التى أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء التى تغطى كافه الجوانب المختلفة للعمل المهنى فى حقل المراجعة ، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال ، وتحظى فى ذات الوقت بالقبول العام والذى يمكنها من التمتع بقـوة مهـنية ملزمة لكل ممارسي المهنة ، الأمر الذى يجعلها تمثل أنماط لما يجـب أن يكون عليه الأداء لممارسه المهنة ، ومما يساعد على تقليل التفاوت فى الأداء بيـن المـزاولين فى معظم دول العالم-أن لم يكن جميعها ، وتبرز أهميـه معاييـر المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات ، وتـزايد دورهـا فى الوقت الحاضر لاسيما فى ظل العولمة واتفاقيه الجات ، ولاشـك أن وجـود مثل تلك المعايير الدولية سوف تحقق عديد من الأهداف لـلعديد مـن الأطراف سواء لممارسى المهنة أو لمستخدمى القوائم المالية أو الشركات الدولية أو بعض الدول النامية التى لم تصدر معايير المراجعة بعد ، أو حـتى لتلك الدول التى تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة فى ممارسه المهـنة لديهـا ، وذلك بهدف رفع مستوى درجه الكفاءة فى الأداء المهنى إلى المستوى الدولى ، وفيما يلى ابرز تلك الأهداف :-

١- التخفيف من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند أعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية متعددة الجنسيات.

٢- الالتزام بقواعد الإفصاح الكاف والمناسب الذى تنص عليه معايير المحاسبة الدولية ، فضلا عن ان الالتزام بمعايير المراجعة الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة للشركات الدولية الثقة وإمكانية الاعتماد عليه ، كما يجعلها صالحة للمقارنة والتحليل بسبب توحيد المعايير .

٣- أن وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف يوفر على الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية ، خصوصا فى ظل ضعف تنظيماتها المهنية وفى ضوء نقص مواردها ومعارفها .

٤- توافر المرونة والاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق راس المال والمتعاملين فيها ، ولاسيما فى ظل التطوير والتحديث المستمر لتلك المعايير حسب الاحتياجات المتغيرة .

٢/٣/١ مكونات إطار معايير المراجعة الدولية

أن إصدار معايير المراجعة الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة المراجعة ، الأمر الذى يتعين معه السعى نحو توفير نوع من التوافق والمواءمة بين معايير المراجعة الدولية والمعايير المحلية للدول التى توجد فيها معايير ، وأن تسعى الدول الأخرى التى لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها بعد إلى الالتزام بمعايير المراجعة الدولية كمرحلة انتقالية لحين صياغة معايير خاصة بها ، مع ضرورة أن تتمشى مع ظروفها البيئية .

لاشك أن إصدار معايير المراجعة الدولية والالتزام بها يؤدى إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولى ، ويجعل منها أداه فعالة لترشيد قرارات

الأســتثمار ســواء عــلى المستوى المحلى أو الدولى ، وقد تم إصدار معايير المراجعة الدولية عن طريق اللجنة الدولية لممارسة مهنه المراجعة ، وفيما يلى مجموعة المعايير الدولية التى تم إصدارها [1] :-

المعايير الدولية للمراجعة

١٠٠-١٩٩	**أمور تمهيدية Introductory Matters**
١٠٠	مقدمه للمعايير الدولية عن المراجعة والخدمات المرتبطة .
١١٠	قاموس المصطلحات .
١٢٠	إطار المعايير الدولية للمراجعة .
٢٠٠-٢٩٩	**المسئوليات Responsibilities**
٢٠٠	الأهداف والمبادئ العامة التى تحكم مراجعه القوائم المالية .
٢١٠	شروط ارتباطات عمليه المراجعة .
٢٢٠	رقابه الجودة على عمل المراجعة .
٢٣٠	التوثيق .
٢٤٠	الغش والأخطاء .
٢٥٠	دراسة القوانين واللوائح عند مراجعه القوائم المالية .
٣٠٠-٣٩٩	**التخطيط Planning**
٣٠٠	التخطيط .
٣١٠	معرفة الأعمال .
٣٢٠	الأهمية النسبية فى المراجعة .

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- Hayes, Rick and Arnold Schilder With Roger Dassen and Philip Wallage, Priniples of Auditing : An International Perspective. Mc Graw – Hill Publishing Co., N . Y . , 1999 .

٤٠٠-٤٩٩	**الرقابة الداخلية Internal Control**
٤٠٠	تقييم المخاطر والرقابة الداخلية .
٤٠١	المراجعة فى ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية .
٤٠٢	اعتبارات المراجعة المرتبطة بالكيانات التى تستخدم تنظيمات خدمية .
٥٠٠-٥٩٩	**ادله إثبات المراجعة Audit Evidence**
٥٠٠	ادله إثبات المراجعة .
٥٠١	ادله إثبات المراجعة – اعتبارات إضافية لبنود محدده .
٥١٠	الارتباطات الأولية – ارصده الافتتاح .
٥٢٠	الإجراءات التحليلية .
٥٣٠	معاينة عمليه المراجعة .
٥٤٠	مراجعه التقديرات المحاسبية .
٥٥٠	الأطراف المرتبطة .
٥٦٠	الأحداث اللاحقة .
٥٧٠	الاستمرارية .
٥٨٠	إقرارات الإدارة .
٦٠٠-٦٩٩	**إستخدام عمل الأخرين Using Work Others**
٦٠٠	استخدام عمل مراجع أخر .
٦١٠	دراسة عمل المراجعة الداخلية .
٦٢٠	أستخدام عمل خبير .
٧٠٠-٧٩٩	**نتائج المراجعة واعداد التقارير Audit Conclusion and Reporting**
٧٠٠	تقرير المراجع عن القوائم المالية .
٧١٠	المقارنات .
٧٢٠	معلومات أخرى فى مستندات متضمنة مالية مراجعه .

٨٠٠-٨٩٩	**مجالات متخصصة Specialized Areas**
٨٠٠	تقرير المراجع عن ارتباطات مراجعه ذات أغراض متخصصة.
٨١٠	فحص المعلومات المالية المستقبلية .
٩٠٠-٩٩٩	**الخدمات المرتبطة Related Services**
٩١٠	الارتباطات الخاصة بفحص القوائم المالية .
٩٢٠	الارتباطات الخاصة بأداء إجراءات متفق عليها بخصوص المعلومات المالية .
٩٣٠	الارتباطات الخاصة بإعداد المعلومات المالية .

٤/١ معايير المراجعة المصرية :

١/٤/١ دور قانون سوق رأس المال المصرى فى الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية وقواعد المراجعة الدولية فى مصر :

الزم قانون سوق رأس المال المصرى الشركات المساهمة التى تطرح أوراقا مالية لها فى اكتتاب عام أن تعد وتعرض قوائمها المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية على النحو التالى :-

أ- نصت المادة (٦) من القانون على أنه :-

" على كل شركة طرحت أوراقا مالية فى اكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها إلى الهيئة تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التى تفصح عن المركز المالى الصحيح لها ، وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقا للمعايير المحاسبية ولقواعد المراجعة التى تحددها أو تحيل إليها اللائحة التنفيذية " .

ب- كما نصت المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور الصادر بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٢٥ لسنة ١٩٩٣ على أنه:-

" عـلى كل شركة طرحت أوراقا مالية لها فى اكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها إلى الهيئة بيانات التعديلات التى تطرأ على نظامها الأساسى ونسب المســاهمات فى رأس مالهــا فور حدوثها وتقارير نصف سنوية عن نشاطها ونــتائج أعمالهــا خلال الشهر التالى لانتهاء تلك المدة ، على أن تتضمن هذه الــتقارير قائمــتى المركز المالى ونتيجة النشاط مصدقا على ما ورد بها من مراقب الحسابات وذلك طبقا للنماذج المرفقة بهذه اللائحة ، ويتم إعداد التقارير عــن نشاط الشركة ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها ومراجعة حساباتها وفقا للأحكام الواردة بهذه للائحة وطبقا لمعايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية ووفقا للنماذج المبينة بالملحق رقم (٣) ، وتسرى تلك الأحكام على الشركات التى تباشر نشاطا أو أكثر من الأنشطة المبينة فى المادة (٢٧) من القانون ولو لم تطرح أوراقا مالية لها للاكتتاب العام " .

١/٤/٢ دور قرار وزير الاقتصاد المصرى رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧، ٥٥ لسنة ٢٠٠٠ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة :

أصدر وزير الاقتصاد والتعاون الدولى القرار رقم ٣٢٣لسنة ١٩٩٦ بتاريخ ١٩٩٦/٥/١٣ بتشــكيل اللجــنة الدائمــة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد الســلوك المهنى المرتبطة بهما ، وقد نص القرار فى مادته الأولى على تشكيل اللجنة الدائمة برئاسة رئيس الهيئة العامة لسوق المال وعضوية كل من:-

- رئيس مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو من ينيبه .
- رئيس مجلس إدارة المعهد المصرى والمراجعين أو من ينيبه.

- رئيس مجلس إدارة الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية أو من ينيبه .
- ممثلين عن كل من الجهات المركزى للمحاسبات والهيئة العامة للاستثمار والبنك المركزى المصرى والهيئة العامة لسوق المال .
- عضو من مزاولى المهنة الحرة لمدة لا تقل عن ١٥ عاما ترشحه شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين .
- ثلاثة أعضاء من المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة لمدة لا تقل عن ٢٠ عاما ترشحهم جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- عضو يتم اختياره من بين رؤساء أقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية وذلك بالتناوب بين الجامعات .
- عضوان من رؤساء الشركات الكبرى من بين المحاسبين .
- من يرى رئيس اللجنة ضمه من ذوى الخبرة .

وتنص المادة السادسة من القرار السابقة على أن تشكل الجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما ثلاثة لجان فرعية من المزاولين من ذوى الخبرة والمتخصصين فى مجالات المحاسبة والمراجعة وسلوكيات المهنة وهى :-

- لجنه معايير المحاسبة .
- لجنه معايير المراجعة
- لجنه قواعد السلوك المهنى .

وتختص اللجنة الدائمة بأعداد المعايير المحاسبة التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية ومعايير المراجعة التى يتعين الالتزام عند القيام بأعمال مراجعة الحسابات

ومـــا يرتـــبط بهـــا من قواعد السلوك المهنى الواجب مراعاتها عند قيام مراقبى الحســـابات بـــأداء واجباتهم المنصوص عليها فى القوانين واللوائح ، وتشكل تلك المعاييـــر الإطـــار العام سواء فى إعداد القوائم المالية أو فى القيام بأعمال مراقبة الحسابات .

وفى سبيل مباشرة اللجنة اختصاصاتها تقوم باتخاذ ما يلى :-

١- تحديد أولويات الدراسة لما يصدر من معايير وقواعد .

٢- الحصول على أية استشارات فنية لازمة لوضع المعايير والقواعد .

٣- تكـــليف بعـــض المنظمات أو الجهات البحثية بأعداد البحوث اللازمة عن المعايير والقواعد .

٤- طلب أراء بعض المختص من الجهات العامة إذا استلزم الأمر ذلك .

٥- ترتيب عقد جلسات استماع لمناقشة مشروعات المعايير والقواعد المقترحة فى صيغتها النهائية .

كمـــا تضـــع الجـــنة الدائمة القواعد والترتيبات اللازمة لطريقة مزاولتها لأعمالها ومباشرتها لاختصاصاتها بغرض الوصول إلى تحقيق أهدافها ، ولها على الأخص :-

١- دعـــوة الجهـــات المهـــتمة بشـــئون مهنة المحاسبة والمراجعة إلى تقديم مقـــترحاتها لـــتكون موضـــع نظر اللجنة عند إعدادها لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المرتبطة بهما .

٢- تحديد وسائل وطرق الاتصال والتعاون مع كافة الجهات المشار إليها.

٣- التشـــاور مـــع مســـتخدمى البيانات والمجموعات المهنية التى لها علاقة بالمعاييـــر المحاســـبة أو معايير المراجعة وقواعد السلوك المرتبطة بهما التى تكون محل البحث والدراسة .

٤- تحديد كافة الخطوات والترتيبات اللازمة من بداية تلقى مشروع المعيار المقترح حتى إعداده فى شكله النهائى .

٥- تحديد وسائل الإخطار العام لمناقشة المعيار ، وكذا أخطار مجالسى الاستماع وطرق عملها .

٦- وضع الأسس التى يتم بناء عليها إعتبار المعيار أو قاعدة السلوك صالحا للتطبيق .

٧- وضع القواعد الخاصة بالإيضاح العام المسبق للمعيار أو قاعدة السلوك قبل اعتماده وإصداره .

٨- وضع أسس وطرق التعديل سواء بالإضافة أو الإلغاء وطرق النشر .

٩- وضع القواعد المناسبة بالتصويت والنصاب القانونى لإعداد المعيار أو قاعدة السلوك أو تعديله أو إلغاءه .

١٠- تحديد الفترة الانتقالية التى يصبح بعدها المعيار أو قاعدة السلوك ملزما وواجب التطبيق .

١١- وضع القواعد والترتيبات اللازمة لمتابعة تطبيق المعايير والقواعد المعتمدة وتسجيل أى خروج أو عدم التزام بها .

وقبل أن تنجز اللجنة الدائمة السابقة مهامها أصدر وزير الاقتصاد فى ٢٨ سبتمبر ١٩٩٧ القرار رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ والذى ألغى القرار السابق وتم إعادة تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المرتبطة بهما ، ولم يختلف القرار الجديد عن القرار السابق ألا بالنسبة لتشكيل اللجنة الدائمة وتشكيل الأمانة الفنية لها . حيث نص القرار فى مادته الأولى على تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما برئاسة وزير الاقتصاد وعضوية كل من :-

- رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات .
- رئيس الهيئة العامة لسوق المال .
- رئيس مصلحة الشركات .
- ممثل عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- ممثل عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين .

ولقد أبقى القرار على الاختصاصات الواردة فى القرار السابق ونفس اللجان السابقة .

كذلك فقد أصدر وزير الاقتصاد القرار رقم ٥٥ لسنة ٢٠٠٠ بتاريخ ٣ فبراير ٢٠٠٠ ، والذى بمقتضاه تم استبدال نص المادة الأولى من القرار الوزارى رقم ٤٩٨ لسنة ١٩٩٧على النحو التالى :-

تشكل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة برئاسة وزير الاقتصاد المصرى وعضوية كل من السادة :-

١- رئيس الهيئة العامة لسوق المال .
٢- رئيس مصلحة الشركات .
٣- ممثل عن الجهاز المركزى للمحاسبات
٤- ممثل عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
٥- ممثل عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين .
٦- د . عبد المنعم عوض الله - مقررا .

٣/٤/١ دور قرار وزير الاقتصاد المصرى بشأن معايير المحاسبة المصرية وقواعد المراجعة الدولية :

صدر قرار وزير الاقتصاد رقم (٥٠٣) لسنة ١٩٩٧ بشأن إصدار معايير المراجعة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم ، حيث تضمن القرار فى مادته الأولى تعديل نص المــادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال بحيث أصبح إعداد التقارير المالية عن نشاط شركات المساهمة والتوصية بالأسهم ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها تم وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ونماذج القوائم المالية الواردة بالملحق رقم (٣) المرافق للقرار كما يتم مراجعة حسابات الشركات المشار إليها وفقا لقواعد المراجعة الدولية .

وقد قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما بأعداد المعايير المحاسبة المصرية وفقا لأحدث المعايير المحاسبية الدولية حتى عام ١٩٩٧ ، وبما لا يتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التى تلزم بتطبيقها الشركات الخاضعة والملزمة بتطبيقها فى صدر أحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، والقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته ، وفى إعداد تلك المعايير روعى توفير الاحتياجات الفعلية للشركات المعنية بالتطبيق، ومسايرتها للقواعد والمبادئ المحاسبية الراجحة ، وقابليتها للتطبيق وسهولة العرض ووضوحه ، كما تم التحقق من مرونتها ، ووفائها بمتطلبات التطبيق العملى .

وفيمـــا يــلى قائمة بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة حتى عام ٢٠٠٠ والتى يوضحها جدول رقم (٢/١) .

جدول رقم (٢/١)

قائمة معايير المحاسبة المصرية

رقم المعيار	عنوان المعيار	عدد الفقرات
١	الإفصاح عن السياسات المحاسبية .	١٥ فقرة
٢	المخزون .	٣٨ فقرة
٣	المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية .	١٨ فقرة
٤	قوائم التدفقات النقدية .	٥٠ فقرة
٥	صـــافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية تغيير السياسات المحاسبية .	٥٦ فقرة
٦	تكاليف البحوث والتطوير .	٣٢ فقرة
٧	الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .	٣٥ فقرة
٨	عقود الإنشاءات .	٤٥ فقرة
٩	عرض الأصول والالتزامات المتداولة .	٢١ فقرة
١٠	الأصول الثابتة واهلاكاتها .	٦٨ فقرة
١١	الإيراد .	٣٦ فقرة
١٢	المحاســبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .	٣٨ فقرة
١٣	أثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .	٤٦ فقرة
١٤	تكلفة الإقراض .	٣١ فقرة
١٥	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة .	٢٥ فقرة

رقم المعيار	عنوان المعيار	عدد الفقرات
١٦	المحاسبة عن الإستثمارات .	٤٨ فقرة
١٧	القوائـم الماليـة المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات التابعة .	٢٨فقرة
١٨	المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة .	٢٦ فقرة
١٩	الإفصـاح بـالقوائم الماليـة للبـنوك والمؤسسات المالية المشابهة .	٥٠ فقرة
٢٠	القواعـد والمعاييـر المحاسـبة المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى .	١٦ فقرة
٢١	المحاسـبة وعـرض القوائم المالية لنظم مزايا ومعاشات التقاعد .	٢٨ فقرة
٢٢	نصيب السهم فى الأرباح .	٤٧ فقرة

كما يوضح الجدول رقم (٣/١) القوائم المالية المشار إليها فى الملحق رقم (٣) الجديـد المعدل مقارنة بالملحق رقم (٣) الوارد باللائحة التنفيذية لقانون سوق المال :-

جدول رقم (٣/١)

الملحق رقم (٣) الجديد مقارنة بالملحق القديم

الملحق رقم (٣) التدعيم	الملحق رقم (٣) الجديد
٣(أ)ويتضمن نماذج القوائم المالية للشركات التى تطرح أوراقا مالية لها فى اكتتاب عام ، وكانت النماذج هى:- - نموذج قائمة المركز المالى . - نموذج قائمة الدخل . - نموذج قائمة مصادر الأموال وأوجه استخداماتها . - نموذج قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح .	٣(أ)ويتضمن معايير المحاسبة الصادرة بناء على قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ وتم إصدار عدد ٢٢ معيار حتى عام ٢٠٠٠ وجارى إصدار باقى المعايير ، وتعد تلك المعايير بمثابة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية ، والتى يتم بناء عليها إعداد عرض القوائم المالية الواردة فى٣ (ب).
٣(ب)ويتضمن نماذج القوائم المالية للشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية ، وكانت النماذج هى :- -نموذج قائمة المركز المالى . نموذج قائمة الدخل .	٣(ب)ويتضمن نماذج القوائم المالية للشركات التى تطرح أوراقا ماليا لها فى اكتتاب عام والذى يتضمن نفس نماذج القوائم المالية فى الملحق ٣ (أ) القديم ولكن استبدلت قائمة مصادر الأموال وأوجه استخداماتها ليحل محلها قائمة التدفقات النقدية .
٣(ج)ويتضمن نماذج القوائم المالية لصناديق الاستثمار وكانت النماذج هى:- - نموذج قائمة المركز المالى - نموذج قائمة الدخل .	٣ (ج) ويتضمن نماذج القوائم المالية للشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية ، وهى نفس القوائم الواردة فى الملحق رقم ٣ (ب) القديم .
	٣ (د) ويتضمن نماذج القوائم المالية الصناديق الاستثمار ، وهى نفس القوائم الواردة في الملحق رقم ٣ (ج) القديم .

٤/٤/١ دور قرار وزير الاقتصاد المصرى رقم (٦٢٥) لسنة ٢٠٠٠ بإصدار معايير المراجعة المصرية :

أصدر وزير الاقتصاد المصرى القرار رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ بتاريخ ١٦ أكتوبر والذى تضمن إصدار معايير مراجعة مصرية ، حيث تضمن القرار أربعة مواد أساسية تتعلق بتلك المعايير هى :-

١- المادة الأولى :-

" يعمل بمعايير المراجعة المصرية المرافقة لهذا القرار دون غيرها بما فى ذلك ما تتضمنه من :-

- مبادئ أساسية .
- إجراءات ضرورية .
- وإرشادات متعلقة بهما .

ويجب أن يلتزم بها المراجع لدى أعماله بهذه المعايير " .

٢- المادة الثانية :-

" تطبيق معايير المراجعة الدولية فى شأن الموضوعات التى لم يتم تناولها فى معايير المراجعة المصرية المرافقة لهذا القرار وذلك لحين صدور المعايير المصرية لتلك الموضوعات " .

٣- المادة الثالثة :-

" يكون تفسير المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية التى يجب أن يلتزم بها المراجع لدى أعمال معايير المراجعة المشار إليها طبقا للشرح المرفق والذى يوفر للمراجع الإرشادات الخاصة بتطبيقها " .

٤-المادة الرابعة :-

" ينشـــر ذلـــك القرار فى الوقائع المصرية ، وتسرى أحكامه على القوائم المالية التى تنشر عن أى فترة لاحقة عى ٢٠٠٠/٩/٣٠ " .

٥/٤/١ إطار معايير المراجعة المصرية :

تضـــمن تمهيد معايير المراجعة المصرية الصادر بالقرار رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ ستة بنود أساسية هى :-

١- يجـــب اعتـــبار هذا التمهيد جزءا لا يتجزأ من معايير المرجعة المصرية ســـواء المرفقة أو ما يصدر منها مستقبلا ، ويجب عدم استخدام المعايير مستقلة عن هذا التمهيد .

٢- أعـــدت معايير المراجعة المصرية بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية الصـــادرة من الاتحاد الدولى للمحاسبين فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتتمشى هذه المعايير مع القوانين المصرية .

لـــذا فـــأن الموضـــوعات الـــتى لم يتم تناولها بعد فى معايير المراجعة المصـــرية يـــرجع فيهـــا إلى معايير المراجعة الدولية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول تلك الموضوعات .

٣- تحتوى معايير المراجعة المصرية على :-

(أ) المـــبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية التى يجب أن يلتزم بها المراجع (تم طباعتها بخط سميك) بالإضافة إلى (ب) الإرشادات المتعلقة بهذه المبادئ والإجراءات فى صورة شرح .

ويجب تفسير المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية فى ضوء الشرح الذى يوفر الإرشادات الخاصة بتطبيقها .

٤-من أجل تفهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والإرشادات المتعلقة بهما يجب دراسة النص الكامل لمعيار المراجعة بما في ذلك الشرح وأى معلومات أخرى يحتويها المعيار (ولا يكتفى بقراءة الفقرات ذات الخط السميك) .

٥- تطبق معايير المراجعة المصرية على الأمور ذات الأهمية النسبية فقط .

٦-هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادى ومقتضيات التطبيق المصرى لمعايير التوثيق والمراجع الدولية .

ويوضح الجدول رقم (٤/١) مكونات إطار معايير المراجعة المصرية الصادرة بموجب القرار رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ .

جدول رقم (٤/١)

مكونات معايير المراجعة المصرية

م	عنوان المعيار	رقم المعيار	فقرات المعيار
١	إطار العمل لمعايير المراجعة المصرية .	١٠٠	١٩ فقرة
٢	تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية .	٢٠٠	٤٦ فقرة
٣	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها .	٢١٠	٢٢ فقرة
٤	تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .	٢٢٠	٢٥ فقرة
٥	اختبار المعلومات المالية المستقبلية .	٢٣٠	٣٣ فقرة
٦	مهام الفحص المحدود للقوائم المالية .	٢٤٠	٢٨ فقرة

الفصل الثانى

أطار العمل لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية

الفصل الثانى

أطار العمل لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية

مقدمـــه :

حيث أن معايير المراجعة المصرية قد تم أعدادها بشكل يتفق مع معايير المراجعة الدولية الصادرة من الأتحاد الدولى للمحاسبين بأستثناء بعض التعديلات الطفيفة لتتمشى المعايير مع القوانين المصرية ، من ثم فإن معيار المراجعة المصرى رقم (١٠٠) بعنوان إطار العمل لمعايير المراجعة المصرية يتمشى بوجه عام مع معايير المراجعة الدولية أرقام ١٠٠-١٩٩ بعنوان أمور تمهيدية Introductory Matters والتى تضمنت ثلاثة معايير هى المعيار رقم (١٠٠) بعنوان مقدمة للمعايير الدولية عن المراجعة والخدمات المرتبطة ، والمعيار رقم (١١٠) بعنوان قاموس المصطلحات ، والمعيار رقم (١٢٠) بعنوان أطار معايير المراجعة الدولية .

بينما ربطت المعايير رقم (١٠٠) - (٢٣٠) الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بين أيضاحات معايير المراجعة (SAS) Statements on Auditing Standards ومعايير المراجعة العامة المتعارف عليها General Standards .

تأسيسا على ذلك يتناول ذلك الفصل أطار العمل لمعايير المراجعة المصرية والدولية مقارنة بمعايير المراجعة الأمريكية ، ويمكن توضيح ذلك بيانيا من خلال الجدول رقم (١/٢) .

جدول رقم (٢/١)

دراسة مقارنة لمعيار أطار عمل معايير المراجعة

البيان	معيار المراجعة المصرى	معيار المراجعة الدولى	معيار المراجعة الأمريكى
رقم المعيار	١٠٠	١٠٠-١٩٩	١٠٠-٢٣٠
عنوان المعيار	أطار العمل لمعايير المراجعة المصرية	أمور تمهيدية وتتضمن:- ١٠٠- مقدمة للمعايير الدولية عن المراجعة والخدمات المرتبطة. ١١٠- قاموس المصطلحات ١٢٠- أطار معايير المراجعة الدولية . ٩٠٠-٩٩٩ الخدمات المرتبطة ٩١٠ فحص القوائم المالية . ٩٢٠ اجراءات متفق عليها . ٩٣٠ اعداد القوائم المالية .	مقدمة لإيضاحات معايير المراجعة والمعايير العامة المتعارف عليها. ٢١٠٠- معايير خدمات أبداء الرأى ٣١٠٠-معايير جمع وفحص القوائم المالية.

تأسيسا على ذلك ولتحقيق هدف الفصل يمكن تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١/٢ إطار عمل معايير المراجعة المصرية (الدولية)- معيار المراجعة المصرى رقم ١٠٠ .

٢/٢ إطار عمل معايير المراجعة الأمريكية .

٣/٢ شرح إطار عمل معايير المراجعة المصرية ودراسة مقارنة على المعيار الأمريكى .

١/٢ إطار العمل لمعايير المراجعة المصرية (الدولية) – المعيار رقم ١٠٠

ويتضمن ذلك المعيار الجوانب التالية :-

١/١/٢ مقدمة .

٢/١/٢ إطار التقرير عن البيانات المالية .

٣/١/٢ إطار أداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها .

٤/١/٢ مستويات التأكد .

٥/١/٢ المراجعة .

٦/١/٢ الخدمات ذات الصلة .

١/٦/١/٢ الفحص المحدود .

٢/٦/١/٢ الإجراءات المتفق عليها .

٣/٦/١/٢ إعداد معلومات مالية .

٧/١/٢ أرتباط المراجع بالمعلومات المالية .

١/١/٢ مقدمـه :

١- يهــدف هــذا المعيار الى وضع إطار العمل الذى تم إصدار معايير المراجعة المصرية من خلاله فيما يتعلق بالخدمات التى قد يؤديها المراجع .

٢- أن كلمة " المراجع " المستخدمة فى معايير المراجعة المصرية تعنى الشخص الذى يتحمل المسئولية النهائية عن اعتماد التقرير الذى يقدمه المراجع عن الخدمة المهنية المقدمة سواء كانت مراجعة القوائم المالية أو الخدمات ذات الصــلة بهــا ، وعند الإشارة الى مراجعة القوائم المالية فإن كلمة " مراجع " تشــير الى " مراقب الحسابات " ، أما عند الإشارة الى الخدمات الأخرى ذات

الصـــلة بالمراجعة فإن كلمة " مراجع " لا تعنى بالضرورة أن من يقوم بتقديم تلك الخدمات هو " مراقب الحسابات " .

٢/١/٢ إطار التقرير عن البيانات المالية :-

٣- يـــتم عـــادة إعداد وعرض القوائم المالية سنويا لتلبية إحتياجات عدد متنوع من مستخدمى القوائم المالية ، ويعتمد كثير من مستخدمى القوائم المالية على البيانات الواردة بها كمصدر أساسى للمعلومات وذلك لأنه من غير المتاح لهـــم الحصول على معلومات إضافية أخرى لتلبية إحتياجاتهم الخاصة ، لذلك فمن المطلوب إعداد القوائم المالية طبقا لأحد أو خليط من:-

(أ) معايير المحاسبة المصرية .

(ب) معايير المحاسبة الدولية .

(ج) أى إطـــار محاسبى أخر شامل يصدر من جهة رقابية مصمم لإعداد تقارير مالية على أن يتم الإفصاح عن هذا الإطار فى القوائم المالية .

٣/١/٢ إطار أداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها :-

٤- يفـــرق هـــذا الإطار بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصـــلة بهـــا، وتتضـــمن الخدمـــات ذات الصـــلة كل من : الفحص المحدود والإجـــراءات المـــتفق عليها وإعداد المعلومات المالية ، وكما هو موضح فى الجـــدول أدنـــاه فالمراجعة والفحص المحدود يهدفان الى تمكين المراجع من الحصـــول على تأكد عال ومتوسط على الترتيب ، وهذه المصطلحات تستخدم للإشـــارة الى درجـــات المقارنة بينهما ، أما الإجراءات المتفق عليها وإعداد المعلومات المالية فلا تهدفا الى التعبير عن أى تأكد .

	المراجعة	الخدمات ذات الصلة		
طبيعة الخدمة	مراجعة	فحص محدود	اجراءات متفق عليها	اعداد معلومات مالية
درجة التأكد التى يوفرها المراجع	عالية ،ولكن لا تعطى تأكدا تاما	تأكد متوسط	لا يعطى أى تأكد	لا يعطى أى تأكد
ما يوفره التقرير	تأكد ايجابى	تأكد سلبى	الحقائق المكتشفة من الإجراءات	تحديد المعلومات التى تم اعدادها

٥- لا ينطبق هذا الإطار على الخدمات الأخرى المقدمة من المراجع مثل الضرائب والخبرة الإستشارية والإستشارات المالية والمحاسبية .

٤/١/٢ مستويات التأكد :-

٦- يشـير مصـطلح الـتأكد فى هـذا الإطار الى قناعة المراجع بمدى الإعتماد على تأكيد يعطيه أحد الأطراف ليستخدم بمعرفة طرف آخر .

ومـن أجـل توفير هذا التأكد يقوم المراجع بتقييم الأدلة المستخلصة من الإجـراءات الـتى نفذها ثم يقوم بعرض ما تم استخلاصه من نتائج ، وتتحدد درجـة القـناعة ، وبالـتالى درجـة الـتأكد التى يعطيها المراجع فى ضوء الإجراءات المنفذة والنتائج المستخلصة منها .

٧- يعطى المراجع فى عمليات المراجعة درجة عالية من التأكد (وليس تأكدا مطلقا) بأن المعلومات محل المراجعة تخلو من أى تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن هذا إيجابيا فى تقرير مراقب الحسابات كتأكد معقول .

٨- يعـطى المراجع فى مهام الفحص المحدود درجة تأكد متوسطة بأن المعلومات محل الفحص المحدود تخلو من أى تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن هذا فى صورة تأكد سلبى .

٩- يقوم المراجع بالنسبة لمهام الإجراءات المتفق عليها ، بإصدار تقرير بالحقائق المكتشفة من الإجراءات ولا يعطى أى تأكد وبدلا من ذلك يقوم مستخدموا التقرير أنفسهم بتقييم الإجراءات والنتائج التى تضمنها تقرير المراجع ويقومون بالتوصل الى إستنتاجاتهم الخاصة .

١٠- فى مهام إعداد المعلومات المالية ، فبالرغم من أن مستخدمى المعلومات المالية المعدة يحصلون على بعض الفوائد من أعمال المحاسب الا أنه لا يوجد أى تأكد يعبر عنه فى التقرير (وقد إستخدم مصطلح المحاسب بدلا من المراجع للتعبير عن عمل المحاسب المستقل) .

٥/١/٢ المراجعة :-

١١- تهدف مراجعة القوائم المالية الى تمكين المراجع من إبداء رأى عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى كل جوانبها الهامة طبقا لإطار محاسبى محدد ، والعبارة المستخدمة لذلك هى " تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة " وينطبق نفس الغرض فى حالة مراجعة البيانات والمعلومات المالية المعدة طبقا لأسس مناسبة .

١٢- يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية تساعده فى التوصل الى الإستنتاجات التى تمكنه من تكوين رأيه حول القوائم المالية .

١٣- يدعم رأى مراقب الحسابات من مصداقية القوائم المالية وذلك بإعطائه درجة عالية (وليست مطلقة) من التأكد ، ولا يمكن الوصول الى التأكد التام لعدة أسباب مثل الحاجة الى الحكم الشخصى وإستخدام الأساليب الإختبارية ، والمحددات التى تحيط بنظم الرقابة الداخلية والمحاسبية وحقيقة أن أغلب الأدلة المتاحة للمراجع تكون فى طبيعتها مقنعة وليست حاسمة .

٢/١/٦ الخدمات ذات الصلة :

٢/١/٦/١ الفحص المحدود :

١٤- يهدف الفحص المحدود للقوائم المالية الى تمكين المراجع (فى ضوء الإجـــراءات التى لا توفر كل الأدلة التى قد تكون مطلوبة لأعمال المراجعة) مـــن الـــتقرير أنه لم ينم الى علم المراجع أية تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجـــراؤها عـــلى القوائم المالية ، والغرض نفسه ينطبق على الفحص المحدود للبيانات والمعلومات المعدة طبقا لأسس مناسبة .

١٥- تقتصر أعمال الفحص المحدود على الإستفسار من مسئولى المنشأة وتطـــبيق الإجـــراءات التحليلية ، والتى تصمم لفحص مدى الثقة فى تأكيد من طـــرف معيـــن ليســـتخدم بمعرفة طرف آخر ، وعلى الرغم من أن الفحص المحـــدود يشـــمل تطـــبيق مهارات وأساليب المراجعة وتجميع الأدلة فإنه لا يتضـــمن عـــادة تقييمـــا للسياسات والقواعد المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وإختـــبار الســـجلات والحصـــول عـــلى أدلة المراجعة عن طريق الإستفسار والإطـــلاع والمصـــادقات وإعـــادة الحساب والتى تتم عادة خلال تنفيذ مهمة المراجعة .

١٦- على الرغم من محاولة المراجع أن يكون على دراية بالأمور الهامة ولكن إجراءات الفحص المحدود تجعل الوصول الى هذا الهدف أقل حدوثا عنه فى المراجعة ولذلك فإن درجة التأكد الممنوحة تكون أقل فى الفحص المحدود عنها فى تقرير المراجعة .

٢/٦/١/٢ الإجراءات المتفق عليها :

١٧- فى مهمـــة تنفيذ الإجراءات المتفق عليها ، يعين المراجع لتنفيذ تلك الإجراءات التى لها طبيعة إجراءات المراجعة ، والتى أقرتها المنشأة والمراجع وأى طرف ثالث ثم التقرير عن الحقائق المكتشفة ، وعلى الموجه لهم التقرير تكويـــن إستنتاجاتهم من تقرير الحقائق المكتشفة من المراجع ، وتجد الإشارة بأن إستخدام التقرير يكون قاصرا على الأطراف التى أقرت الإجراءات المتفق عــليها حيث أن الآخرين والذين على غير علم بأسباب هذه الإجراءات قد لا يتفهموا النتائج .

٣/٦/١/٢ إعداد معلومات مالية :

١٨- فى مهمة إعداد معلومات مالية ، يقوم المحاسب المسئول بإستخدام خـــبراته المحاســـبية عـــلى عكس الخبرة من المراجعة وذلك لتجميع وتنسيق وتلخيص المعلومات المالية . وهى تتكون عادة من تقليص البيانات التفصيلية الى شـــكل ســـهل ومفهوم دون إختبار التأكيدات فى هذه المعلومات ولا تسمح الإجـــراءات المنفذة والمصممة للمحاسب لإبداء راى على المعلومات المالية ، إلا أن مســـتخدمى المعلومات المالية يحصلون على بعض الفوائد من إستخدام المحاسب لخبرته وعنايته المهنية فى إعداد المعلومات المالية .

٧/١/٢ إرتباط المراجع بالمعلومات المالية :

١٩- يرتـــبط المـــراجع بالمعلومات المالية عندما يرفق تقريره على هذه المعـــلومات أو يوافـــق عـــلى إستخدام إسمه فى إرتباط مهنى ، وإذا لم يكن المـــراجع مرتبطا بهذه الطريقة ، فلا تقع على عاتقه مسئولية تجاه أى طرف

ثـــالث ، واذا علم المراجع بإستخدام إسمه بطريقة غير مناسبة على معلومات ماليـــة ، عـــليه أن يطـــلب مـــن الإدارة عدم الإستمرار فى ذلك والتفكير فى إجـــراءات أخرى (إذا تطلب الأمر) مثل إبلاغ أى طرف ثالث معلوم يستخدم المعلومات المالية بعدم أحقية إستخدام إسم المراجع مرتبطا بالمعلومات المالية ، وقـــد يـــرى المـــراجع من الضرورى إتخاذ إجراءات أخرى مثل الإستعانة بإستشارة قانونية .

٢/٢ أطار عمل المراجعة الأمريكية

تناولت إيضاحات معايير المراجعة أرقام ١٠٠-٢٣٠ مسئوليات المراجع ووظائفه – ومقدمة الى معايير المراجعة المتعارف عليها بالإضافة الى المعايير العامة.

كما تناول إيضاح معايير المراجعة رقم ٢١٠٠ معايير أبداء الرأى Attestation Standards ، أيضا تناول ايضاح معايير المراجعة رقم ٣١٠٠ اعداد وفحص القوائم المالية .

وفيما يلى أستعراض لتلك الإيضاحات :-

١/٢/٢ إيضاحات معايير المراجعة الأمريكية أرقام ١٠٠ – ٢٣٠

١/١/٢/٢ التاريخ الفعال للمعيار وقابليته للتطبيق وأهدافه والتعريفات والمصطلحات الأساسية.

التاريخ الفعال والقابلية للتطبيق :

تتمثل الإصدارات الأصلية لتلك المعايير فى الإيضاحات التالية :-

- إيضاح معيار المراجعة رقم (١) فى نوفمبر ١٩٧٢ .
- إيضاح معيار المراجعة رقم (٥) فى نوفمبر ١٩٧٥ .

- إيضاح معيار المراجعة رقم (٢٥) فى نوفمبر ١٩٧٩ .
- إيضاح معيار المراجعة رقم (٤١) فى ابريل ١٩٨٢ .
- إيضاح معيار المراجعة رقم (٤٣) فى أغسطس ١٩٨٢ .
- إيضاح معيار المراجعة رقم (٧٨) فى ديسمبر ١٩٩٥ .
- إيضاح معيار المراجعة رقم (٨٢) فى فبراير ١٩٩٧ .

أذن التاريخ الفعال لذلك المعيار فى بادئ الأمر كان فى نوفمبر ١٩٧٢ ، إلا أنه أدخلت عدة تعديلات على ذلك الإيضاح بشكل متعاقب ، ومثال ذلك إيضاح معيار الرقابة على الجودة **Quality Control** والذى صدر فى نوفمبر ١٩٧٩ ، وكذلك إيضاح معيار خدمات بخلاف مراجعة القوائم المالية الصادر فى أغسطس ١٩٨٢ ، بالإضافة الى إيضاح معيار المراجعة الصادر فى فبراير ١٩٩٧ بعنوان دراسة الغش .

ويجب أن تتم كافة عمليات المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها المبينة فى ذلك الإيضاح ، فضلا عن كافة أنواع الخدمات الأخرى التى يغطيها ذلك المعيار .

التعريفات والمصطلحات الأساسية :

وتتمثل أهم التعريفات والمصطلحات التى يتضمنها المعيار ما يلي :-

أ- معايير المراجعة Auditing Standards

وهى تمثل مقاييس **Measures** جودة أداء إجراءات المراجعة ، كما أنها تعبر عن الأهداف **Objectives** التى يتعين تحقيقها .

ب- أجراءات المراجعة Auditing Procedures

وهى تمثل التصرفات التى يجب أن يتم أتخاذها وأدائها عن طريق المراجع .

ج- الشك المهنى Professional Skepticism

وهى أتجاه ذهنى يتضمن تقييم جوهرى لأدلة إثبات المراجعة .

هدف المعيار :

يمكن الإشارة الى أن معظم المناقشات التى جاءت بذلك الإيضاح تدور عن المزج ما بين معايير المراجعة المتعارف عليها مع الإيضاحات المرتبطة باجراءات المراجعة الصادرة فى عام ١٩٦٣ ، حيث أصدرت فى بادئ الأمر كايضاح عن إجراءات المراجعة رقم (٣٣) ، من ثم فإن المناقشة التى يتضمنها ذلك الإيضاح تعتبر فلسفية وفكرية أكثر منها عملية .

٢/١/٢/٢ المتطلبات الأساسية

١- هدف عملية المراجعة العادية :

هدف عملية المراجعة العادية هو التعبير عن رأى عن عدالة Fairness عرض القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) فى كافة نواحيها الهامة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (أو أى أساس محاسبى شامل أخر) .

٢- مسئوليات المراجع

يعتبر المراجع مسئول فى أى عملية مراجعة عن الحصول على تأكيد معقول Reasonable Assurance عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أى تحريف مادى . وتتضمن تلك التحريفات المادية مايلى :-

- خطأ مادى (ينظر القسم ٣١٢) .
- غش مادى (ينظر القسم ٣١٦) .
- تصرفات غير قانونية معينة (ينظر القسم ٢١٧) .

٣- مسئوليات الإدارة

تعتبر عدالة عرض القوائم المالية جزء صريح ومتكامل من مسئوليات الإدارة ، حيث أن الإدارة تعتبر مسئولة عن :-

- تبنى وأختيار السياسات المحاسبية السليمة .
- تحديد والأحتفاظ بنظام رقابة داخلى يتضمن تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية التى تتسق مع مزاعم الإدارة **Management Assertions** التى تتضمنها القوائم المالية .

ولاشك أن مشاركة المراجع فى إعداد القوائم المالية لن تغير من طبيعة القوائم بانها تمثل مزاعم وتأكيدات للإدارة **Representation of Management** ، بأختصار تعتبر الإدارة مسئولة عن القوائم المالية فى حين يعد المراجع مسئولا عن التعبير عن رأيه عن عدالة عرض تلك القوائم .

٤- معايير المراجعة المقبولة المتعارف عليها

Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)

تتمثل معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى فى الأتى :-

أ- المعايير العامة General standards

١- التدريب و الكفاية **Training And Proficiency**

٢- الأستقلال والحياد Independence

٣- العناية الواجبة Due Car

ب- معايير العمل الميدانى **Fieldwork Standards**

١- التخطيط والإشراف Planning And Supervision

٢- الرقابة الداخلية Internal Control

٣- أدلة الأثبات Evidential Matter

ج- معايير إعداد التقرير **Reporting Standards**

١- مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP

٢- الثبات Consistency

٣- الإفصاح Disclosure

٤- مسئولية التقرير Reporting Obligation

ويتم تطبيق كافة تلك المعايير المشار إليها بعاليه فى ضوء الأهمية النسبية ومخاطر عملية المراجعة .

٥- الخدمات الأخرى **Other Services**

تطبيق كافة المعايير العشرة المتقدمة على كافة الخدمات التى تغطيها إيضاحات معايير المراجعة (SASs) إلا أن تلك الخدمات غير ملائمة لو حدوث تلك الإيضاحات صراحة بأنها غير صالحة للتطبيق عليها .

٦- معايير الرقابة على جودة أداء المراجعة **Quality Control Standards**

يجب أن تحدد مكاتب المحاسبة القانونية (CPAs) سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التى تؤديها بضمان معقول للأتساق مع معايير المراجعة المتعارف عليها فى كافة مهام عملية المراجعة التى تؤديها .

٣/١/٢/٢ أساليب تطبيق الإيضاح

١- مسئوليات الإدارة

غالبا مالا يفهم العملاء مسئولياتهم عن القوائم المالية التى تم مراجعتها ، فتلك القوائم المالية هى مسئولية إدارة العميل ، بإعتبار أنها تتضمن إقرارات الإدارة **Management Assertions** ، ومن ثم فإن شكل ومضمون القوائم المالية تعتبر مسئولية الإدارة حتى لو قام المراجع بإعدادها أو شارك فى إعدادها . وفى هذا الصدد ذكرت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية مايلى فى نشرتها الصادرة رقم ٦٢ فى يونيو ١٩٤٧ :-

" أن المسئولية الأساسية والرئيسية لدقة المعلومات التى يتم تقديمها لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ويتم أستخدامها عن طريق المستثمرين تظل على عاتق الإدارة ، حيث لن تتخلى الإدارة عن إلتزامها فى هذا الخصوص عن طريق تعيين محاسب حيادى حتى لو كان ذو سمعة أو شهرة " .

٢- خطاب إقرار الإدارة **Management Representation Letter**

تستلزم معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS من المراجع أن يتقدم بالحصول على خطاب إقرار من الإدارة (ينظر القسم ٣٣٣) فى ذلك الخطاب تقر الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية ، كما تذكر بأن القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها **GAAP** . رغما عن ذلك أحيانا ما يرفض العميل ذلك الإقرار وذلك بسبب دور المراجع فى إعداد القوائم المالية . ولتجنب سوء التفاهم هذا قد يتضمن خطاب أرتباط المراجع **Auditor's Engagement Letter** فقرة تنص على ما يلى :

" تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها أن نحصل منكم على خطاب أقرار بشأن القوائم المالية والسجلات المحاسبية بالإضافة الى إقرار من أن القوائم المالية هى مسئولية الإدارة ، وأن تلك القوائم قد وضعت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . بوجه عام يتضمن التقرير السنوى **Annual Report** لكثير من الشركات العامة إيضاحات بشأن إقرار الإدارة عن مسئولياتها عن القوائم المالية فى السجلات والمستندات المصاحبة لها " .

٣- مسئوليات المراجع

تنحصر مسئولية المراجع بالنسبة للقوائم المالية فى التعبير عن رأيه عن عدالة عرض تلك القوائم ، فعند أداء عملية المراجعة يكون المراجع مسئولا عن الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها متضمنة الإيضاحات الخاصة بمعايير المراجعة **Statements on Auditing Standards (SAS)** لأغراض تقديم تأكيد معقول **Reasonable Assurance** بالإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند أداء مهام المراجعة ، يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية أن تلتزم بسياسات وأجراءات الرقابة على الجودة ، حيث يجب ألا تطبق تلك السياسات والإجراءات فقط على عمليات المراجعة وإنما أيضا على خدمات إبداء الرأى **Attestation** أو على خدمات المحاسبة والفحص **Accounting And Review** حيث يتعين أن يتم تحديد معايير مهنية ترتبط بأداء تلك الخدمات .

٤- تحديد إجراءات وسياسات الرقابة على الجودة

تعتمد طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة على أداء مكاتب المحاسبة القانونية على العوامل التالية :-

١- حجم المكتب وعدد الموظفين والعاملين به .

٢- درجة أستقلالية وتفويض الأفراد العاملين بالمكتب .

٣- ألمام وخبرة العاملين بالمكتب .

٤- طبيعة وتعقيد نشاط ممارسة مكتب المحاسبة .

٥- تكلفة تطوير وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة مقارنة بالعوائد التى يمكن الحصول عليها من تطبيقها ، وعندما يقوم مكتب المحاسبة بتحديد سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة فإنه يتعين أيضا أن يقوم بالأتى :-

١- تحديد المسئوليات على العاملين المؤهلين بالمكتب لتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة .

٢- تبليغ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة الى الأفراد العاملين بالمكتب.

٣- الإشراف على فعالية نظام الرقابة على الجودة ، حيث يتمثل الغرض من ذلك فى تحديد ما إذا كانت السياسات والإجراءات بالإضافة الى طرق تطبيق وتبليغ تلك السياسات والإجراءات مازال ملائما .

٥- عناصر الرقابة على الجودة

عندما يقوم مكتب المحاسبة بتحديد سياسات وإجراءات الرقابة على جودة أدائها ، يتعين أتباع خمسة عناصر للرقابة على الجودة طبقا لإيضاح معايير الرقابة على الجودة رقم (٢) بعنوان نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية :-

١- إدارة الأفراد Personnel Management

يجب أن توفر سياسات وإجراءات رقابة الجودة ضمان معقول بأن الأفراد العاملين :-

١- لديهم الخصائص التى تمكنهم من الأداء الكفء .

٢- لديهم التدريب والكفاية الفنية المطلوبة .

٣-المشاركة فى تعليم مستمر لتمكينهم من الوفاء بالمسئوليات والمتطلبات الفنية الملائمة التى يتطلبها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى وأية هيئات تنظيمية رقابية .

٤- أن يكون لدى الذين يتم ترقيتهم المؤهلات الضرورية .

٢- قبول والأحتفاظ بالعملاء ومهام المراجعة Acceptance and Continuance of Clients and Engagements

يجب أن توفر السياسات والإجراءات ضمان معقول بأن مكتب المحاسبة لن يرتبط بعملاء ذوى إدارة ينقصها الأستقامة والنزاهة ، من ثم فيجب أن يقوم المكتب بالأتى:-

أ- قبول المهام التى يمكن فقط إتمامها بكفاية مهنية .

ب- دراسة المخاطر المرتبطة بأداء مهام المراجعة .

عـــلاوة على ذلك يجب على مكتب المحاسبة أن يحصل على فهم للعميل موضوع الارتباط .

٣- أداء مهمة المراجعة Engagement Performance

يجـــب أن توفر السياسات والإجراءات تأكيد معقول بأن العاملين بالمكتب قد استوفوا الاتى :-

أ- المعايير المهنى .

ب- المتطلبات القانونية .

ج- معايير مكتب المحاسبة .

يجــب أن توفــر السياسات والإجراءات أيضا تأكيد معقول بأن العاملين بالمكــتب يــرجعون إلى الإيضاحات والنشرات الملزمة وأخذ الاستشارة من الأفــراد الملائميــن عند تعاملاتهم مع المشاكل المعقدة وغير العادية أو غير المألوفة .

٤- المتابعة Monitoring

يجــب أن توفر السياسات والإجراءات تأكيد معقول بأن عناصر الرقابة عــلى الجــودة المشــار إليها سابقا قد تم تحديدها بشكل مناسب وأيضا قد تم تطبيقها بشكل فعال . تتضمن عملية المتابعة هذه ما يلى :-

أ- ملائمة وكفاية السياسات والإجراءات .

ب- ملائمة الإرشاد والإدارات المساندة للممارسة .

ج- فعالية أنشطة التطوير المهنية .

د- الالتزام بالسياسات والإجراءات .

٥- الاستقلال والنزاهة والموضوعية Independence , Integrity And Objectivity

يجــب أن توفر السياسات والإجراءات تأكيد معقول بأن العاملين بمكتب المحاســبة يحتفظون باستقلالهم وحيادهم كما يجب عليهم أن يقوموا بأداء كافة مسئولياتهم بنزاهة وموضوعية .

٢/٢/٢ ايضاحات معايير خدمات إبداء الرأي Attestation Standards

١/٢/٢/٢ التاريخ الفعال والقابلية للتطبيق والتعريفات الأساسية وأهداف إيضاحات معايير خدمات ابداء الرأى

التاريخ الفعال والقابلية للتطبيق

تتمثل النشرات الأصلية لمعايير خدمات إبداء الرأي فى الأتى :-

- إيضاح معايير ارتباطات إبداء الرأى Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE) رقم (١) فى مارس ١٩٨٦ (تم تجميع تلك الإيضاحات فى يناير ١٩٨٩ (وأبريل ١٩٩)
- إيضاح معايير ارتباطات إبداء الرأى رقم (٤) الصادرة فى سبتمبر ١٩٩٥.
- إيضاح معايير ارتباطات إبداء الرأى رقم (٥) الصادرة فى نوفمبر ١٩٩٥.
- إيضاح معايير ارتباط إبداء الرأى رقم (٧) الصادرة فى أكتوبر ١٩٩٧.

والتاريخ الفعال لتقارير إبداء الرأى الصادرة فى أو بعد ٣٠ سبتمبر ١٩٨٦ ، وتلك الإيضاحات قابلة للتطبيق على خدمات إبداء الرأى التى تم تأديتها عن طريق المحاسب القانونى أو المعتمد Certified Public Accountant عند مزاولة المحاسبة العامة .

تعريف المصطلحات الخاصة بمعايير خدمات إبداء الرأى

١- التعاقد أو الارتباط خدمة إبداء الرأى Attest Engagement

هى تلك الخدمات التى يرتبط فيها المحاسب الحيادى Practitioner بإصدار إبلاغ كتابى يعبر عن نتيجة أو استنتاج Conclusion بخصوص إمكانية الاعتماد على تأكيد كتابى Written Assertion يكون مسئولية طرف أخر .

وجدير بالذكر فأن الخدمات المهنية التى يتم توفيرها عن طريق المحاسبين الممارسين والتى لا تعتبر خدمات إبداء رأى تتضمن ما يلى :-

١- خدمات الدفاع Advocate عن مركز عميل على سبيل المثال تمثيل العميل عند التعامل مع مصلحة الضرائب .

٢- خدمات إعداد الإقرارات الضريبية Tax Returns أو تقديم استشارات ضريبية .

٣- خدمات إعداد وتجميع Compiling القوائم المالية .

٤- الخدمات التى تقتصر على مساعده العميل ومثال ذلك العمل كمحاسب بالشركة بهدف إعداد Preparing المعلومات بخلاف تلك المرتبطة بالقوائم المالية .

٥- خدمات إصداره شهادة كخبير أو تقديم خدمات ترتبط بالدعاوى القضائية.

٦- خدمات ترتبط بتقديم رأى خبير على أمور معينة مثال ذلك تطبيق القوانين الضريبية أو المعايير المحاسبية .

٢- التأكيد Assertion

هو إعلان أو تصريح أو بيان رسمى declaration أو مجموعة من التصريحات المرتبطة مأخوذة كوحدة واحدة عن طريق طرف مسئول مرتبط به .

٣-الممارس أو المزاول Practitioner

هـــو محاسب قانونى يربط بممارسة خدمات المحاسبة القانونية شاملة أى مـــن الخدمـــات التالية أو هو الذى يؤدى أو يساعد فى إبداء الرأي على النحو التالى :-

١- محاسب قانونى فردى .

٢- مكتب محاسبة ويأخذ شكل المنشأة الفردية أو التضامن أو المساهمة .

٣-موظف يعمل فى مكتب محاسبة بنظام الوقت الكامل أو نصف الوقت .

٤- كيان أقتصادى•شركة تضامن ، أو شركة مساهمة ، أو شركة محاصه ، أو شـــركة موحدة ...) ذات سياسات تشغيليه أو مالية أو محاسبية يمكن أن تتأثر بشكل جوهرى بأحد الأفراد الذين تم الإشارة إليهم البند (١) أو (٢) أو (٣) أو عن طريق شخصين أو أكثر من الذين يرغبون فى العمل معا .

٤-مخاطر إبداء الرأى Attestation Risk

هى عـــبارة عن مخاطر أن يفشل المحاسب القانونى أو الممارس - بغير علم فى تعديل تقرير إبداء الرأى Attest Report على تأكيد معين Assertion يكـــون محـــرفا جوهريا . وتتكون مخاطر إبداء الرأى من مخاطر حتمية أو مخاطـــر رقابيـــة من أن التأكيد يحتوى على أخطاء يمكن أن تكون جوهرية بالإضافة إلى مخاطر الاكتشاف بأن المحاسب الممارس لن يكتشف مثل تلك .

أهداف الإيضاح :-

فيما مضى من الزمن كانت خدمات إبداء الرأى المقدمة عن طريق مكاتب المحاسبة القانونية مقصورة على التعبير على رأى إيجابى **Positive Opinion** عن القوائم المالية التاريخية **Historical Financial Statements** تأسيسا على

عمـلية المـراجعة التى يتم أدائها وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عـليها . مـع ذلك فقد طلب من مكاتب المحاسبة بشكل متزايد بمضى الوقت تقديـم تأكيد عن إقرارات الإدارة Assurance on Representations بخلاف القوائم المالية التاريخية وذلك فى صور أخرى بحلاف الرأى الإيجابى .

ولاشـك أن الهدف الرئيسى من تبنى وأختيار معايير لإبداء الرأى تتمثل في توفيـر إرشـادات وتحديد إطار عمل واسع لمجموعة خدمات ابداء الرأى المطلوبة من مكاتب المحاسبة القانونية .

وهـناك أحد عشر معيارا لمعايير إبداء الرأى بالإضافة إلى مستويين من الـتأكيد المرتـبط بـابداء الرأى والتى يمكن أن يتم التقرير عنهما لأغراض التوزيع العام على النحو التالى :-

١- تـأكيد ايجابى Positive Assurance فى التقارير التى تعبر عن أراء أو نتائج التى يتم التوصل إليها من خلال الفحص والإختبار Examination .

٢- تـأكيد سلبى Negative Assurance فى التقارير التى تعبر عن أراء أو نتائج يتم التوصل إليها تأسيسا على الفحص التحليلى Review .

بالإضـافة إلى مـا سبق فأن الإيضاح المرتبط بخدمات ابدء الرأى يوفر ارشـادات أيضـا للتقارير التى تتأسس على إجراءات أو معايير متفق عليها Agreed - Upon Procedures طالمـا ان الـتقرير مقصـور استخدامه على أطراف تتفق مع تلك المعايير أو الإجراءات .

٢/٢/٢/٢ المتطلبات الرئيسية

١-المقدمة :-

المحاسب الممارس الذى يرتبط بإصدار أو يقوم بإصدار بتبليغ كتابى الذى يعـبر عـن نـتيجة بخصوص إمكانية الاعتماد على تأكيد كتابى Written

Assertion والـــذى يكون مسئولية طرف أخر قد يقوم بفحص **Examine** أو الفحـــص التحليلي **Review** أو تطبيق إجراءات متفق عليها **Apply Agreed Upon Procedures** عـــلى ذلـــك التأكيد طبقا لمعايير إبداء الرأى الاحد عشر الذين يتم شرحهم أدناه .

تلك المعايير الأحد عشر تعتبر امتداد طبيعى لمعايير المراجعة المتعارف عـــليها العشرة وليس تحل محلها أو تخلفها ، بالإضافة إلى ذلك فأنها لن تحل محل المعايير القائمة فى :-

أ-إيضاحات معايير المراجعة (SASS) .

ب-إيضـــاحات عـــن معاييـــر خدمـــات المحاســـبة والفحـــص التحليلى (SSARSS) .

ج-إيضاح عن معايير خدمات المحاسبة عن المعلومات المالية المستقبلية.

ويجـــب أن يتـــبع المحاسب المزاول المرتبط بأداء خدمه تقع ضمن تلك المعايير القائمة مثل تلك المعايير .

٢-معايير إبداء الرأى Attestation Standards

يتم تصنيف المعايير الأحد عشر المرتبطة بخدمات إبداء الرأى على النحو التالى :-

١- معايير عامة (المعايير من (١) حتى (٥)).

٢- معايير العمل الميدانى (المعاير (٦) ، (٧)) .

٣- معايير إعداد التقرير (المعايير من (٨) حتى (١١)) .

١- المعيار العام الأول (التدريب الفنى الكاف والكفاية)

يجـــب أن يـــتم أداء الخدمـــة عـــن طريق محاسب ممارس أو محاسبين ممارسين لديهم تدريب فنى وكفاية كافية لأداء وظيفة إبداء الرأى .

٢-المعيار العام الثانى (المعرفة الكافية)

يجب أن يتم أداء الخدمة عن طريق محاسب مزاول أو محاسبين مزاولين لديهم معرفة كافيه بموضوع التأكيد محل الارتباط .

٣-المعيار العام الثالث (مقدرة التأكيد على التقييم أو التقدير والقياس)

يجـــب أن يقوم المحاسب الممارس بأداء الخدمة فقط إذا كان لدية سبب للاعتقاد بوجود الظرفين التالين :-

أ- أن الـــتأكيد يتسم بالمقدرة على التقييم طبقا لمعايير معقولة يتم تحديدها عن طريق كيان معترف به أو أن التأكيد قد تم عرضه بوضوح وشمول بشكل كاف بحيث يكون القارئ على علم به ويمكنه فهمه .

ب- أن الـــتأكيد يتميز بالمقدرة على التقدير الثابت بشكل معقول أو على القياس باستخدام معايير ملائمة .

٤-المعيار العام الرابع (الاستقلال)

فى كافـــة الأمـــور المرتبطة بالخدمة يجب على المحاسب أو المحاسبين الممارسين الاحتفاظ بالاستقلال والحياد فى أتجاهم الذهنى .

٥-المعيار العام الخامس (العناية المهنية الواجبة)

يجب أن يمارس المحاسب أو المحاسبين المزاولين العناية المهنية الواجبة عند أداء تلك الخدمات .

٦-المعيار الأول من معايير العمل الميدانى (التخطيط والأشراف على المساعدين)

يجب أن يتم تخطيط العمل والأشراف على المساعدين (أن وجدوا) بشكل دقيق وصحيح . وهناك عديد من العوامل التى يجب دراستها عند تخطيط خدمات إبداء الرأى هى :-

أ- معايير العرض المستخدمة .

ب- المستوى المقدر لمخاطر إبداء الرأى .

ج- الأحكام الميدئية بخصوص مستويات الأهمية النسبية .

د- البنود داخل عرض التأكيد التى من الأرجح أن تطلب مراجعة أو التعديل.

هـ- الظروف التى قد تستلزم التوسع أو التعديل في إجراءات إبداء الرأى .

و- طبيعة التقرير الذى يتعين إصداره .

٧-المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى (دليل إثبات كافى)

يجب أن يتم الحصول على أدلة إثبات كافية لتوفير أساس معقول للتوصل إلى نتيجة يتم التعبير عنها فى التقرير .

٨-المعيار الأول من معايير إعداد التقرير (الافتراض محل التقرير وطبيعة الخدمة ونطاقها)

يجب أن يحدد التقرير الافتراض الذى يتم التقرير عنه ، بالإضافة إلى تحديد طبيعة الخدمة محل الأرتباط . يتضمن ذلك الإيضاح :-

(أ) وصف طبيعة ونطاق العمل المؤدى .

(ب) الإشارة إلى المعايير المهنية التى تحكم المهمة محل الارتباط .

٩-المعيار الثانى من معايير إعداد التقرير (النتيجة)

يجب أن يحدد التقرير نتيجة أو استنتاج المحاسب الممارس المرتبط بما إذا كان قد تم عرض التأكيد طبقا للمعايير المحددة أو المقررة والتى يتم القياس بناء عليها .

ففى ظل خدمات إبداء الرأى المصمم لتحقيق أعلى مستوى من التأكيد **Highest Level of Assurance** (خدمة الفحص **Examination**) فأن نتيجة المحاسب الممارس يجب أن يتم التعبير عنها فى شكل رأى إيجابي **Positive Opinion** .

وعندما يتم التعبير عن رأى إيجابي فأن المحاسب الممارس يجب أن يذكر بوضوح ما إذا كان عرض التأكيدات قد تم بالاتساق مع المعايير المقررة أو المحددة ، ومع ذلك فأن التقارير التى تعبر عن رأى إيجابي على عرض التأكيدات مأخوذة كوحدة واحدة قد يتم التحفظ عليها أو قد يتم تعديلها ، أيضا فأن التقارير قد تؤكد على أمور معينة بالارتباط بالخدمات محل الارتباط .

بينما فى ظل الارتباط بخدمة إبداء رأى مصمم لتحقيق مستوى معتدل من التأكيد **Moderate Level of Assurance** (خدمة الفحص التحليلى **Review**) فإن نتيجة المحاسب الممارس يجب أن يتم التعبير عنها فى صورة تأكيد سلبى **Negative Assurance** وبالنسبة لخدمة الفحص التحليلي فأن تقرير المحاسب الممارس يجب أن :-

أ- يشير إلى أن العمل المؤدى كان أقل فى النطاق من الفحص .

ب-ألا يتناول رأى إيجابي على التأكيدات ، ويمكن أيضا أن تؤكد التقارير على أمور معينة مرتبطة بالخدمات محل الارتباط .

وبالنسـبة لكل من خدمات الفحص والفحص التحليلى إذا ما كان عرض الـتأكيدات قـد تـم إعدادها طبقا لمعايير محدده تم الاتفاق عليها عن طريق الطـرف الـذى عمـل التأكيد Asserter والمستخدم ، فأن تقرير المحاسب المزاول ايضا يجب أن يتضمن الاتى :-

أ-إيضاح بالقيود على استخدام التقرير ، حيث أنه يستهدف أستخدامه فقط على أطراف محددة .

ب-إشـارة - عـندما يكون ذلك ممكنا بأن العرض يختلف عن العرض الـذى قد يتم إعداده طبقا للتوزيع العام ، على سبيل المثال فأن القوائم المالية الـتى يـتم إعدادها طبقا للمعايير المقررة فى التعاقد قد تختلف جوهريا عن القوائم المالية التى يتم إعداها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما.

١٠-المعيار الثالث لمعايير إعداد التقارير (التحفظات الجوهرية الخاصة بالخدمة أو عرض التأكيد)

يجـب أن يذكـر الـتقرير كافة التحفظات الجوهرية للمحاسب المزاول بخصوص الخدمات محل الارتباط وعرض التأكيد .

وتتضـمن تلك التحفظات المرتبطة بالتعاقد المشاكل التى يتم حسمها لدى المحاسـب المـزاول ، أيضا تتضمن قيود النطاق . أما التحفظات المرتبطة بعـرض التأكيدات فتشير إلى المشاكل المرتبطة باتساق العرض مع المعايير المحددة أو المقررة بالإضافة إلى كفاية الإفصاح . وقد تتضمن تلك التحفظات أيضـا المشـاكل المرتبطة بالقياس والشكل والترتيب بالإضافة إلى المضمون والأحكام المرتبطة والافتراضات القابلة للتطبيق على عرض التأكيدات .

المعيار الرابع من معايير إعداد التقارير (الاستخدام المقيد للتقرير الذى يتم إعداده بناء إجراءات ومعايير متفق عليها)

يجب أن يتضمن التقرير عن خدمات الارتباط الخاصة بتقييم تأكيد معين تــم إعــداده وفقــا لمعايير متفق عليها أو على خدمات ارتباط تتعلق بتطبيق إجــراءات مــتفق عــليها صيغة إيضاحية تقصر استخدام ذلك التقرير على الأطراف الذين اتفقوا على مثل تلك المعايير أو الإجراءات .

٢/٢/٣ ايضاحات معايير خدمات إعداد وفحص القوائم المالية

Compilation and Review of Financial Statements

٢/٢/٣/١ التاريخ الفعال للمعيار وقابليته للتطبيق ومصطلحاته وأهدافه

التاريخ الفعال للمعيار وقابليته للتطبيق :

يتمثل التاريخ الأصلى للنشرة رقم (١) فى ديسمبر ١٩٧٨ ، والتاريخ الفعال لتطبيقها ١ يوليو ١٩٧٩ ، حيث يتم تطبيق الإيضاح عندما يقوم المحاسب بتقديم قوائم مالية لإحدى المنشآت غير العامة سواء الى العميل أو الى أطراف أخرى ، ففى تلك الأحوال يجب أن يقوم المحاسب بجمع أو إعداد **Compile** وفحص **Review** تلك القوائم المالية طبقا لمعايير الأداء واعداد التقارير الخاصة بذلك المعيار . قد يطلب من المحاسب أيضا أن يقوم بإصدار تقرير معين عندما يقوم بإتمام عملية إعداد أو فحص تلك القوائم المالية لإحدى المنشآت غير العامة .

وغنى عن البيان فإن ذلك المعيار لا ينطبق على الخدمات المحاسبية التالية :-

١- إعداد ميزان المراجعة التشغيلى .

٢- المساعدة فى تسوية الدفاتر والسجلات .

٣- تقديم النصح عن أمور محاسبية أو ضريبية وما الى ذلك .

٤- إعداد الإقرارات الضريبية (من أى نوع) .

٥- توفير خدمات إمساك الدفاتر سواء اليدوية أو الإلكترونية .

٦- تشغيل ومعالجة البيانات المالية لعملاء محاسبين آخرين .

وتجدر الإشارة الى عندما لا يكون لدى المنشأة العامة قوائمها المالية السنوية المراجعة ، فإن المحاسب قد يقوم بفحص القوائم المالية طبقا لذلك المعيار .

المصطلحات الأساسية للمعيار :

المنشأة غير العامة Nonpublic Entity

هى أى كيان بخلاف المنشأة :-

أ- التى يتم تداول أوراقها المالية فى السوق العام للأوراق المالية سواء أكانت سوق محلية أو أجنبية .

ب- المنشأة التى تقوم باستيفاء نموذج معين مع وكالة تنظيمية رقابية مثل هيئة سوق المال لبيع أوراقها المالية بشكل معلن بالبورصة .

ج- شركة تابعة أو شركة مشتركة أو شركة أخرى يتم الرقابة عليها عن طريق وحدة إقتصادية سواء فى البند (أ) أو البند (ب) .

القوائم المالية Financial Statements

عرض البيانات المالية متضمنة الإيضاحات المتممة لها والتى تشتق من السجلات المحاسبية ، ويستهدف منها عرض الموارد والإلتزامات الإقتصادية للمنشأة فى نقطة زمنية معينة أو التغيرات فيها خلال فترة زمنية طبقا لمبادئ

المحاسبة المتعارف عليها أو أى أساس محاسبى شامل آخر ، مع إستبعاد التنبؤات والتوقعات المالية .

الوحدة الإقتصادية Entity

وتتضمن القوائم المالية لأحد الشركات المساهمة والمجموعة الموحدة للشركات أو المجموعة المندمجة للشركات الشقيقة أو التنظيمات غير الهادفة الى الربح أو الوحدات الحكومية أو أى شركات أشخاص أو منشأة فردية أو قطاع من أى مما سبق .

الجمع Compilation

هى عبارة عن عرض القوائم المالية والتى تمثل أساسا إقرار للإدارة أو الملاك بدون التعبير عن أى تأكيد **Assurance** عن تلك القوائم .

الفحص التحليلى Review

هى عبارة عن تطبيق الإستفسار والإجراءات التحليلية على القوائم المالية لأغراض توفير أساس للتعبير عن تأكيد محدود **Limited Assurance** بأنه ليس هناك أى تعديلات مادية يجب أن يتم إجرائها على تلك القوائم حتى تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (أو أى أساس محاسبى شامل آخر) .

الهدف من المعيار

فى عام ١٩٧٧ شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى لجنة لخدمات المحاسبة والفحص التحليلى لأغراض عمل نشرات عن الإجراءات والمعايير الخاصة بإعداد تقارير عن القوائم المالية غير المراجعة أو المعلومات الأخرى غير المراجعة للوحدات الإقتصادية غير العامة ، وغنى عن البيان فقد كانت الممارسات الخاصة بالقوائم المالية غير المراجعة لتلك الوحدات التى كانت تتم

قبل معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى متشعبة ومتباينة ، حيث كانت بعض مكاتب المحاسبة القانونية تقوم بعمل فعلى على القوائم المالية للعميل فى حين يقوم البعض الآخر بتأدية أقل حد أدنى عن العمل ، ولاشك أن كلا العملين يؤديان الى ذات التقرير ، وقد إهتمت المعايير موضع هذا الجزء بتجميع هاتين الممارستين حيث تم الإشارة الى الممارسة الأولى بتعبير فحص تحليلى **Review** ، فى حين أطلق على الأخير تعبير الجمع **Compilation** ، ومن ثم فإن معايير خدمات الفحص والإعداد توفر معايير للأداء وإعداد التقارير المطلوبة لإعداد وفحص القوائم المالية للوحدات الإقتصادية غير العامة .

٢/٣/٢/٢ المتطلبات الأساسية لمعايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى (SSARS)

الإرشاد العام

مسئولية التقرير Reporting Obligation

عندما يقوم المحاسب بأداء أكثر من خدمة واحدة على سبيل المثال خدمة الجمع والإعداد بالإضافة الى خدمة المراجعة ، فإنه يجب أن يقوم بإصدار تقرير على أعلى مستوى بمعنى تقرير مراجعة **Highest Level Repot (An Audit Report).**

يجب ألا يقبل أو يوافق المحاسب أن يستخدم إسمه فى تبليغ كتابى يتضمن قوائم مالية لإحدى الوحدات غير العامة إلا إذا :-

- قام بجمع وإعداد أو قام بالفحص التحليلى للقوائم المالية وإعداد تقرير عنها .

- أن تكون القوائم المالية مصحوبة بإيضاح أن المحاسب لم يقم بجمع أو فحص القوائم المالية وأنه لم يأخذ على عاتقه أية مسئولية عليها .

فإذا أصبح المحاسب على علم بأن إسمه قد إستخدم بطريقة غير صحيحة فإنه يجب أن ينصح العميل ، كما يجب أن يقوم بدراسة ماهى التصرفات الأخرى المطلوب إتخاذها بما فيها أخذ الإستشارة القانونية من أحد المحامين .

تقديم القوائم المالية Submitting Financial Statements

عندما يقوم المحاسب بتقديم قوائم مالية لأحد الوحدات الإقتصادية غير العامة الى العملاء أو الى الآخرين فإنه يتعين عليه على الأقل أن يقوم بإعداد تلك القوائم المالية وتقديم تقرير عنها . ويتم تعريف تقديم القوائم المالية فى ظل الإيضاح على النحو التالى :-

١- إستخراج القوائم المالية (سواء يدويا أو من خلال الكمبيوتر) .

٢-تعديل القوائم المالية المعدة عن طريق العملاء عن طريق أحداث عمليات تغيير جوهرية عليها سواء فى التبويب أو القيم أو الإفصاحات عليها .

التفاهم مع العميل Understanding with the Client

يجب أن يقوم المحاسب بالتفاهم مع العميل على الخدمات التى يتم أدائها - ويفضل أن يكون ذلك كتابة .

متى يكون المحاسب غير حياديا

لا يمكن أن يقوم المحاسب بأداء خدمة الفحص التحليلى **Review** إلا إذا كان حياديا ، فإذ ا كان غير حياديا من ثم يجب أن يصدر المحاسب تقرير إعداد **Compilation Report** يفصح فيه عن نقص حياده ، إلا أنه يجب ألا يتم

تضمين أسباب نقص ذلك الحياد . ويجب أن يتم تعديل تقرير الإعداد هذا عن طريق إضافة الفقرة الأخيرة :-

" كنت غير حياديا تجاه الشركة " .

عمليات جمع القوائم المالية Compilations

متطلبات الأداء :

قبل إتمام عملية الإرتباط بإعداد القوائم المالية يجب على المحاسب أن يمتلك مستوى معرفى معين عن مبادئ المحاسبة وطبيعة ممارسات صناعة العميل التى سوف تمكنه من إعداد القوائم المالية الملائمة . يجب أن يكون لدى المحاسب أيضا ما يلى :-

أ- فهم عام بطبيعة معاملات وأنشطة العميل .

ب- المام بشكل السجلات المحاسبية .

ج- معرفة بالأساس المحاسبى للقوائم المالية .

ء- فهم بشكل ومحتوى القوائم المالية .

متطلبات إعداد التقرير :

يجب أن تؤيد القوائم المالية التى تم جمعها بتقرير إعداد **Compilation Report** ينص على ما يلى :-

١- أن الإعداد قد تم أداؤه طبقا لإيضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى (SSARS) التى تم إصدارها عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى .

٢- أن عملية الإعداد للقوائم المالية مقصورة على عرض المعلومات المالية التى تعتبر بمثابة إقرار للإدارة .

٣- أن القوائم المالية لم يتم مراجعتها أو فحصها تحليليا ، ولن يتم التعبير عن رأى أو إعطاء أى تأكيد عليها .

ويجب أن يتم تحديد تاريخ التقرير بتاريخ إتمام إعداد القوائم المالية ، حيث يجب أن تتضمن كل صفحة من القوائم المالية إشارة تفيد ما يلى : " ينظر تقرير الإعداد للمحاسب **See Accountant's Compilation Report** " .

وإذا نما الى علم المحاسب خروج جوهرى فى عملية القياس والإفصاح عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وأن العميل لم يقم بتعديل القوائم المالية، ففى تلك الحالة يجب أن يفصح أيضا عن آثار ذلك الخروج إذا كانت تلك الآثار تم تحديدها عن طريق العميل أو كانت معروفة للمحاسب .

وإذا إعتقد المحاسب أن تعديل التقرير النموذجى لإعداد القوائم المالية غير كافيا لجذب الإنتباه الى العيوب بالقوائم المالية فإنه يتعين عليه أن ينسحب من عملية التعاقد ، وفى تلك الحالة يمكنه أن يأخذ إستشارة قانونية من أحد المحامين .

الفحص التحليلى Reviews

متطلبات الأداء :

قبل إتمام عمليات التعاقد على أداء الفحص التحليلى ، يجب أن يكون لدى المحاسب مستوى معرفى معين عن المبادئ المحاسبية وممارسات الصناعة للعميل ، كما يجب أن يحصل المحاسب أيضا على فهم بأنشطة العميل التى سوف تمكنه من خلال أداء الإستفسار والإجراءات التحليلية من التعبير عن تأكيد محدود **Limited Assurance** بأن ليس هناك أية تعديلات جوهرية يجب أن يتم إجرائها على القوائم المالية والتى تجعلها تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ولفهم أنشطة أعمال العميل يجب على المحاسب أن يكون لديه :-

أ- فهم عام بالخصائص التشغيلية للعميل وطبيعة أصوله والتزاماته وايراداته ومصروفاته .

ب- معرفة عامة بطرق الإنتاج والتوزيع والأجور وأنواع المنتجات والخدمات ومعاملات الأطراف ذوى العلاقة الجوهرية .

وتتضمن إستفسارات المحاسب وإجراءاته التحليلية عادة ما يلى :-

١- إستفسارات خاصة بالمبادئ المحاسبية وممارسات العميل وكيف يتم تطبيقها.

٢- إستفسارات بشأن النظام المحاسبى .

٣- الإجراءات التحليلية التى تهدف الى تحديد العلاقات والبنود غير العادية .

٤- الإستفسارات المرتبطة بالتصرفات التى يتم أخذها فى محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجانها التى قد تؤثر على القوائم المالية .

٥- إستفسارات من الأشخاص الذين لديهم مسئولية عن القوائم المالية بخصوص الآتى :-

أ- ما إذا كانت القوائم قد تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا .

ب- التغيرات فى أنشطة العميل أو المبادئ المحاسبية أو الممارسات التى طبقها .

ج- الأحداث التالية الجوهرية .

يجب أن يقوم المحاسب أيضا بالإطلاع على القوائم المالية وأن يحصل على تقارير من المحاسبين الآخرين (إن وجدوا) الذين قاموا بمراجعة أو فحص أية تقارير عن المنشأة .

ويلاحظ أن عملية الفحص التحليلى لا تستلزم من المحاسب الحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية أو تقييم مخاطر الرقابة أو إختبار السجلات المحاسبية أو الحصول على أدلة إثبات مؤيدة .

وإذا أصبح المحاسب على علم بوجود معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أو أنها غير مقنعة ، فإنه يجب أن يقوم بأداء إجراءات إضافية لحسم ذلك الموضوع .

ويجب على المحاسب أن يضيف فى أوراق عمله ما يلى :-

١- الإستفسارات التى تم تغطيتها والإجراءات التحليلية التى قام بأدائها .

٢- الأمور غير العادية وكيف تعامل معها .

يجب أن يحصل المحاسب أيضا على خطاب إقرار من الإدارة ، والذى يتعين توقيعه من المدير التنفيذى والمدير المالى للشركة .

متطلبات إعداد التقرير :

يجب أن يصحب القوائم المالية التى تم فحصها عن طريق المحاسب تقرير فحص ينص على ما يلى :-

١- أن الفحص قد تم طبقا لإيضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى .

٢- أن المعلومات التى تم تضمينها فى القوائم المالية تمثل إقرارات للإدارة .

٣- أن عملية الفحص تتكون من الإستفسارات والإجراءات التحليلية .

٤- أن عملية الفحص **Review** هى أقل من عملية المراجعة **Audit** ، وأن هدف كل منها هى التعبير عن رأى (المراجعة) وعدم التعبير عن رأى (الفحص) .

٥- أن المحاسب ليس على علم بأى تعديلات جوهرية يتعين إجرائها على القوائم المالية من أجل جعلها متسقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

يجب أن يتم وضع تاريخ للتقرير هو ذات تاريخ إتمام الفحص ، ويتم تضمين كل صفحة من صفحاته بإشارة هى " ينظر تقرير فحص المحاسب **See Accountant's Review Report** " .

وإذا ما علم المحاسب وجود أى خروج جوهرى فى القياس أو الإفصاح عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وأن العميل لم يقم بتعديل القوائم المالية ، نفس تلك الحالة يجب على المحاسب أن يفصح عن ذلك فى فقرة مستقلة فى التقرير ، أيضا يجب أن يفصح عن أثار ذلك الخروج إذا تم تحديد تلك الآثار عن طريق العميل أو كانت معروفة للمحاسب .

وإذا إعتقد المحاسب أن التعديل فى تقرير الفحص النموذجى لم يكن كافيا لجذب الإنتباه الى عيوب القوائم المالية ، من ثم يجب أن ينسحب من عملية الفحص ، وقد يقوم بأخذ إستشارة من المحامى .

٢/٣ شرح أطار عمل معايير المراجعة المصرية ودراسة مقارنة مع المعيار الأمريكى

٢/٣/١ شرح أطار عمل معايير المراجعة المصرية

١- يهدف هذا المعيار (رقم ١٠٠) الى وضع أطار العمل الذى يتعلق بالخدمات التى قد يؤديها المراجع .

٢- تضمنت الفقرة الثانية من المعيار تفسير معنى كلمة مراجع **Auditor** حيث عرفته بشكل واسع بأنه عبارة عن :-

" الشخص الذى يتحمل المسئولية النهائية عن أعتماد التقرير الذى يقدمه عن الخدمة المهنية المقدمة سواء أكانت مراجعة القوائم المالية **Financial Audit** أو الخدمات ذات الصلة **Related Services** "

كذلك فقد تم التفرقة بين كلمة مراجع ومصطلح مراقب الحسابات ، حيث أشارت مقدمة المعيار الى ذلك على النحو التالى :-

" عند مراجعة القوائم المالية فإن كلمة مراجع تشير الى مراقب الحسابات ، أما عند الإشارة الى الخدمات الاخرى ذات الصلة بالمراجعة فإن كلمة مراجع لاتعنى بالضرورة أن من يقوم بتقديم تلك الخدمات هو مراقب الحسابات " .

وتعتبر تلك التفرقة ذات أهمية للتمييز بين أصطلاحات مراجع ومراقب الحسابات والمحاسب القانونى أو المعتمد **Certified Public (or Chartered) Accountant** ، حيث تتفق كلمة مراجع ومراقب الحسابات وكذلك مصطلح المحاسب القانونى عند القيام بمهمة مراجعة القوائم المالية ، أما عند أداء خدمات ذات صلة مثلا فقد لاتتفق تلك التعبيرات ، ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالى[١] :-

أ- عند أداء خدمات ذات صلة بالمراجعة مثل إعداد وتجميع القوائم المالية أو إعداد القوائم المالية المستقبلية يتم أستخدام أصطلاح محاسب قانونى أو محاسب حيادى **Independent Accountant** أو محاسب ممارس **Practitioner** .

---

(١) لمزيد من التفاصيل حول مغزى أصطلاحات المراجع ومراقب الحسابات والمحاسب القانونى والأختلاف فيما بينهم يمكن الرجوع الى :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، كيف تراجع حسابات منشأة ، موسوعة د. أمين لطفى فى المراجعة - الكتاب الرابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

ب- فى حين عند تأدية خدمات الفحص Review ، يختلف الامر إذا تعلق بفحص القوائم المالية الدورية (أو الفحص المحدود Limited Review)، حيث يتم أستخدام مصطلح المراجع والمحاسب القانونى بشكل مترادف ، أما إذا يتعلق الفحص بالقوائم المالية المستقبلية يفضل أستخدام تعبير محاسب حيادى ، من هنا فإن لفظ محاسب قانونى أوسع من تعبيرى المراجع ومراقب الحسابات بأعتبار أنه يقوم بكافة الخدمات سواء إبداء الرأى (مراجعة أو فحص) أو خدمات بخلاف إبداء الرأى (إعداد القوائم سواء الفعلية أو المستقبلية) .

٣- تضمنت الفقرة الثالثة إطار التقرير عن البيانات المالية

حيث تم التأكيد على أن إعداد وعرض القوائم المالية يتم عادة سنويا (كذلك فعادة ما يتم عرض قوائم مالية دورية Interim Information للشركات المقيدة أسهمها فى البورصة) ، وذلك (أ) لتلبية أحتياجات عدد متنوع من المستخدمين (المستثمرين ، الدائنين والبنوك والمؤسسات المالية والجهات الحكومية وشبه الحكومية مثل هيئة سوق المال والبورصة ومصلحة الضرائب بأعتبارها تمثل مصدر أساسى للمعلومات) ، حيث تفيدهم فى أتخاذ القرارات ، (ب) كما أنه ليس من المتاح لهؤلاء المستخدمين الحصول على معلومات أضافية أخرى لتلبية أحتياجاتهم الخاصة (لعدم قدرتهم على الاقتراب المباشر من السجلات) ، فضلا عن قيود الوقت والتكلفة التى قد تمنع من تقييمهم المباشر لجودة معلومات القوائم المالية .

كما أكدت ذات الفقرة الى أن تلك القوائم المالية تعد طبقا لمعايير محاسبية (قد تكون معايير محاسبية مصرية أو دولية متعارف عليها أو خليط منهما أو أى إطار محاسبى شامل أخر صادر من جهة رقابية مثل طرق المحاسبة على الاساس النقدى أو النظام المحاسبى الموحد) .

٤- تضمنت الفقرة الرابعة والخامسة إطار أداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها :

حيث أكدت تلك الفقرة على ما يلى :-

أ- أن ذلك الإطار إذا كان يطبق على عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة (١- الفحص المحدود ، ٢- الإجراءات المتفق عليها ، ٣- إعداد المعلومات المالية) ، فإنه لاينطبق على الخدمات الأخرى المقدمة من المراجع (وهو تعبير خاطئ ويفضل استخدام لفظ محاسب حيادى) مثل خدمات الضرائب والخبرة الأستشارية والاستشارات المالية والمحاسبية .

ب- يفرق المعيار فى فقرته الرابعة ما بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة بها من حيث :-

١- درجة التأكد التى توفرها الخدمة

ومن الأفضل أستخدام تعبير التاكيد **Assurance** وليس التأكد الذى يوفره المراجع أو المحاسب من خلال اداء الخدمة ، حيث أن لفظ تأكد لا يتمشى مع طبيعة عمل المراجعة أو الخدمات ذات الصلة والتى تتضمن درجة من المخاطر **Risk** [١] . وعموما تختلف درجة التأكيد التى توفرها كل خدمة على النحو التالى [٢] :-

أ- المراجعة : توفر درجة تأكيد مرتفعة ولكن لا تعطى تاكيد مرتفع حيث أنها توفر تأكيد معقول لأن الفحص يتم على أساس أختبارى .

---

[١] **ويؤكد ذلك ما ورد بالجدول الموضح للفقرة الرابعة من المعيار من حيث أن المراجعة توفر تأكيد مرتفع ولكنها لا تعطى تأكدا تاما ،كذلك ما أشارت إليه الفقرة السابعة من المعيار من حيث أن المراجعة لا تعطى تأكدا مطلقا .**

[٢] **وتنبغى التفرقة بين لفظ التأكيد Assertion الذى توفره الإدارة فى القوائم المالية حيث أنه يعد بمثابة إقرار من الإدارة Management Representation واصطلاح التأكيد Assurance الذى يوفره المراجع فى تقريره .**

ب- الفحص المحدود : يهدف الى الحصول على تأكيد متوسط .

ج- الإجراءات المتفق عليها : لايعطى أى تأكيد .

د- إعداد المعلومات المالية : لايعطى أى تأكيد .

٢- ما يوفره تقرير الخدمة

أ- المراجعة : تأكيد إيجابى **Positive Assurance**

ب- الفحص المحدود : تأكيد سلبى **Negative Assurance**

ج- الإجراءات المتفق عليها : حقائق مكتشفة من الإجراءات .

د- إعداد المعلومات المالية : تحديد للمعلومات التى تم إعدادها .

٥- تناولت الفقرات ٦-١٠ مستويات التأكد (صحتها التأكيدات)

كررت تلك الفقرات ما أوضحه الجدول المرفق للفقرة الرابعة من المعيار ، حيث تم شرح مستويات التأكيدات المرتبطة بكل خدمة على النحو التالى[1] :-

أ-عمليات المراجعة Audits .

يعطى المراجع درجة عالية من التأكيد إلا أنه ليس مطلقا (وهو ما يطلق عليه معقول **Reasonable Assurance**)، بان المعلومات المراجعة تخلو من أى تحريف هام **Significant Misstatement** .

ويتم التعبير عن هذا إيجابيا فى تقرير مراقب الحسابات كتأكيد (وليس تأكد) معقول .

---

[1] عرف المعيار مصطلح التأكيد (وليس التأكد) بأنه يشير الى قناعة المراجع (الافضل المحاسب الحيادى) بمدى الأعتماد على التأكيد الذى يعطيه أحد الأطراف (معدى القوائم المالية) ليستخدم بمعرفة طرف اخر (مستخدمى المعلومات المالية) ، وحتى يتم توفير ذلك التأكيد يتعين تقييم الأدلة المستخلصة من الإجراءات التى نفذها المراجع أو المحاسب الحيادى ثم يقوم بعرض المستخلص من النتائج (فى تقرير المراجعة مثلا) وتتحدد درجة القناعة أو التأكيد فى ضوء الإجراءات المنفذة والنتائج المستخلصة منها .

ب- الفحص المحدود Limited Review

يعطى المراجع درجة تأكيد متوسطة بأن المعلومات محل الفحص المحدود تخلو من أى تحريف هام ومؤثر .

ويتم التعبير عن هذا فى صورة تأكيد (وليس تأكد) سلبى .

ج- الإجراءات المتفق عليها Agreed-upon Procedures

يقوم المراجع بإصدار تقرير بالحقائق المكتشفة من الإجراءات ولا يعطى أى تأكيد (وليس تأكد) .

وبدلا من ذلك يقوم مستخدموا التقرير أنفسهم بتقييم الإجراءات والنتائج المتضمنة فى التقرير - ويقومون بالتوصل الى أستنتاجاتهم الخاصة .

د- إعداد المعلومات المالية Compilation

لا يوجد أى تأكيد (وليس تأكد) يعبر عنه فى تقرير المحاسب (ويلاحظ أستخدم المعيار لفظ المحاسب الحيادى بدلا من المراجع) .

٦- تضمنت الفقرة من ١١-١٨ أهداف عملية المراجعة والخدمات ذات الصلة وطبيعة كل منها ودرجة التأكيد التى توفرها على النحو التالى :-

أ- المراجعة

١- الهدف : تمكين المراجع من إبداء راى عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى كل جوانبها الهامة طبقا لإطار محاسبى محدد .

٢- النطاق : يحصل المراقب (مناظرة لكلمة مراجع بأعتبارها عملية مراجعة) على أدلة مراجعة كافية تساعده فى التوصل الى الأستنتاجات التى تمكنه من تكوين رايه حول القوائم المالية .

٣- درجة التأكد : يدعم راى مراقب الحسابات من مصداقية القوائم المالية بإعطائه درجة عالية وليست مطلقة من التأكيد (وليست تأكد) ولا يمكن الوصول

للتأكيد المطلق Absolute Assurance لأسباب عديدة مثل : (أ) الحاجة للحكم الشخصى (ب) أستخدام الأساليب الأختيارية ، (ج) المحددات المحيطة بنظم الرقابة الداخلية والمحاسبية ، وتعتبر أغلب الأدلة المتاحة للمراجع فى طبيعتها مقنعة Persuasive وليست حاسمة Conclusive [١] .

ب- الفحص المحدود

١- الهدف : يهدف الفحص المحدود الى تمكين المراجع فى ضوء إجراءات لاتوفر كافة أدلة الأثبات مثلما هو الأمر بالنسبة لعملية المراجعة – من التقرير أنه لم ينم الى علم المراجع أية تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى أجراؤها على القوائم المالية .

٢- النطاق : تقتصر أعمال الفحص المحدود على (أ) الاستفسار Inquiries من مسئولى المنشاة ، (ب) وتطبيق الإجراءات التحليلية Analytical Procedures يهدف فحص مدى الثقة فى تأكيد من طرف معين ليستخدم بمعرفة طرف أخر [٢] .

فذلك الفحص المحدود لا يتضمن عادة تقييما للسياسات والقواعد المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وأختبار السجلات والحصول على أدلة الإثبات عن طريق أساليب المراجعة (الأستفسار والإطلاع والمصادقات وإعادة الحساب) .

٣- درجة التأكيد : تعتبر درجة التأكيد الممنوحة فى الفحص المحدود أقل منها فى تقرير المراجعة .[٣]

---

[١] يراجع لمزيد من التفصيل حول قيود عملية المراجعة وأدلة الإثبات المرتبطة بها :-
- د. أمين السيد احمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

[٢] يلاحظ أستخدام المعيار فى الفقرة (١٤) أصطلاح تأكيد وليس تأكد وهو التعبير الصحيح كما أشار المؤلف سابقا .

[٣] يلاحظ أستخدام المعيار فى الفقرة (١٦) أصطلاح تأكد مرة أخرى وهو يعتبر اصطلاح غير دقيق .

ج- الإجراءات المتفق عليها

١- الهدف : فى ظل تلك الخدمة يتم تعيين المراجع لتنفيذ تلك الإجراءات التى لها نفس طبيعة إجراءات المراجعة والتى أقرتها كل من المنشأة والمراجع وأى طرف ثالث ثم يتم التقرير عن الحقائق المكتشفة ، وعلى الموجه لهم التقرير تكوين أستنتاجاتهم .

٢- النطاق : يقوم الطرف الثالث الموجه الى التقرير بتكوين أستنتاجاته عن تقرير الحقائق المكتشفة المعد من المراجع أو الذى يعتمد على إجراءات تقرها وتتفق عليها المنشأة والمراجع والطرف الثالث .

٣- التأكيدات : يقتصر إستخدام التقرير على الاطراف التى أقرت تلك الإجراءات المتفق عليها ، حيث أن الآخرين قد لا يتفهموا نتائجها لعدم علمهم بأسباب تلك الإجراءات .

وبالتالى لا يتم توفير أى تأكيدات لأن ما يوفره التقرير حقائق مكتشفة من تلك الإجراءات المتفق عليها .

د- إعداد المعلومات المالية

١- الأهداف : يعتمد المراجع عند إعداد المعلومات المالية على خبراته المحاسبية (على عكس الخبرة بالمراجعة) لتجميع وتنسيق وتلخيص المعلومات المالية .

٢- النطاق : تتكون تلك الخدمة عادة من تقليص البيانات التفصيلية الى شكل سهل ومفهوم دون أختبار التاكيدات فى هذه المعلومات .

٣- التأكيدات : لا تسمح الإجراءات المنفذة والمصممة للمحاسب لإبداء رأى على المعلومات المالية ، إلا أن مستخدمى المعلومات المالية يحصلون على بعض الفوائد من أستخدام المحاسب لخبرته وعنايته المهنية فى إعدادها .

٧- تناولت الفقرة (١٩) من المعيار أرتباط Association المراجع بالمعلومات المالية :-

أ- حيث يرتبط أسم المراجع بتلك المعلومات عندما يرفق تقريره عليها أو يوافق على أستخدام أسمه فى أرتباط مهنى .

ب- أذا لم يكن المراجع (يفضل أستخدام محاسب حيادى) مرتبطا بتلك الطريقة فلا تقع على عاتقه مسئولية تجاه أى طرف ثالث .

ج- إذا علم المراجع بأستخدام أسمه بطريقة غير مناسبة على معلومات مالية يتعين عليه أتخاذ ما يلى :-

- أن يطلب من الإدارة عدم الأستمرار فى ذلك .
- التفكير فى إجراءات أخرى مثل: ابلاغ أى طرف ثالث معلوم يستخدم تلك المعلومات بعد أحقية استخدام أسمه مرتبطا بتلك المعلومات المالية.
- قد يستعين المراجع بأستشارة قانونية - إذا كان ذلك ضروريا .

٢/٣/٢ دراسة مقارنة لاطار عمل معايير المراجعة المصرية والأمريكية

فى ضـــوء شرح إطار عمل معايير المراجعة المصرية فى الجزء السابق ومقارنـــته بمعاييـــر المراجعة الأمريكية يتضح عديد من الأمور الهامة يمكن إيجازها على النحو التالى :-

أولا :- تقوم معايير المراجعة الأمريكية على ما يلى :-

أ- معاييـــر مراجعة عشرة متعارف عليها ومقبولة بوجه عام GAAS ، بصـــفة عامة إلى مجموعات ثلاثة (معايير عامة - معايير العمل الميدانى ، ومعايير إعداد تقارير المراجعة) .

ب- إيضاحات معايير المراجعة(SASs) ، وهى إيضاحات ونشرات ملزمة تفسـر المعايير المتعارف عليها وهى ليست بمثابة تفصيل لتلك المعايير فقط وإنمـا أيضا تحدد الإجراءات و المسلتزمات الرئيسية لتطبيقها ، وهناك ربط مـنهجى بين معايير المراجعة الأمريكية وإيضاحاتها بشكل واضح ومتسق ، وكمثال على ذلك معايير إعداد وإيضاحات اعداد التقارير على النحو التالى :-

معايير إعداد التقرير

١- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) .

٢- الثبات (Consistency) .

٣- الإفصاح (Disclosure) .

٤- رأى المراجع فى القوائم المالية ككل (Opinion) .

إيضاحات معايير المراجعة الخاصة بإعداد التقرير عن القوائم المالية

١- التمسك بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها :- Adherence to GAAP

- قسم رقم ٤٠٠- يعنى عرضت بعدالة .
- قسم رقم ٤١٠ - وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى تقرير المراجع الحيادى .

٢- ثبات تطبيق مبادئ المحاسب المتعارف عليها (قسم رقم ٤٢٠) .

Consistency of Application of GAAP.

٣- كفاية الإفصاح فى القوائم المالية (قسم رقم ٤٣١) .

Adequacy of Disclosures in Financial Statements.

٤- الارتباط بالقوائم المالية (قسم رقم ٥٠٤) .

Association with Financial Statements .

٥- تقارير عن القوائم المالية التى تم مراجعتها (قسم رقم ٥٠٤) .

Reports on Audited Financial Statements.

٦- تحديد تاريخ تقرير المراجع الحيادى (قسم رقم ٥٣٠) .

Dating of Independent Auditor's Report.

بينما تقوم معايير المراجعة المصرية على معايير المراجعة الدولية (تطبيقا للبند الثانى من قرار وزير الاقتصاد رقم ٦٢٥لعام ٢٠٠٠ وحسب ما ذكر نص القرار فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتتمشى مع القوانين المصرية) . وقد أطلق على المعايير الدولية للمراجعة فى بادئ الأمر أصطلاح أدلــة ثــم إرشاد ثم فى النهاية معيار رغما عن الاختلافات فيما بينها حسب ما أوضح المؤلف فى الفصل الأول .

ثانيــا :-رغما عن أن المعايير العشرة المتعارف عليها للمراجعة لم تتغير منذ الأربعيــنيات ، إلا أن إيضاحاتها تتغير ويتم تحديثها سواء بالاستبدال أو بالإضــافة مــن فــترة إلى أخــرى حسب التغيرات فى الظروف البيئية والاجتماعية والسياسية ، ومثال ذلك ما يلى :-

القسم	عنوان المعيار	رقم الإيضاح
١٠٠-٢٣٠	مسئوليات ووظائف المراجع ومقدمة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها	إيضــاح رقم ١ لسنة ١٩٧٢ ، إيضاح رقــم ٢٥ لعام ٧٥ ، إيضاح رقم ٢٥ لعــام ٧٩ ، إيضاح رقم ٤١لعام٨٢ ، إيضاح رقم ٤٣ لعام ٨٢ ، إيضاح رقم ٧٨ لعام٩٥، إيضاح رقم٨٢ لعام ٩٧.
٣١٠	التخطيط والأشراف .	إيضــاح رقم ٢٢ لعام ٧٨ ، إيضاح رقم ٤٧ لعام ٨٣ ، إيضاح رقم ٧٧ لعام ١٩٩٥ .

٣١٢	مخاطر المراجعة والأهمية النسبية	إيضـــاح رقم ٤٧ لسنة ٨٣ ،إيضاح رقم ٨٢ لعام ١٩٩٧ .
٣١٩	دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .	إيضـــاح رقم ٥٧ لسنة ٨٨ ، إيضاح رقم ٧٨ لعام ١٩٩٥ .
٣٢٦	أدلة إثبات المراجعة .	إيضـــاح رقم ٣١عام ١٩٨٠،إيضاح رقم٤٨ لعام ١٩٨٤، إيضاح رقم٨٠ لعام ١٩٩٦
٣٣١	المخزون .	إيضاح رقم ٤٣ لعام١٩٧٠ ، إيضاح رقـــم ٤٣ لعام ٨٢ ، إيضاح رقم٦٧ لعام ١٩٩١ .
٣٣٢	مراجعة الأستثمارات .	إيضاح رقم ٥١ لعام ١٩٧٢، إيضاح رقم ٨١ لعام ١٩٩٦ .
٣٣٤	الأطراف ذوى العلاقة .	إيضـــاح رقم ٦ لعام ١٩٧٥، إيضاح رقم ٤٥ لعام ١٩٨٣.
٣٤١	دراســـة المـــراجع لمقدرة الوحدة الأقتصادية على الاستمرارية .	إيضاح رقم ٥٩ لعام ١٩٨٨، إيضاح رقـــم ٦٤ رقـــم لعام ١٩٩٠، إيضاح رقم ٧٧ لعام ١٩٩٥ .
٣٥٠	معاينة المراجعة .	إيضـــاح رقـــم ٣٩ لعـــام ١٩٨١ ، إيضـــاح رقم ٤٣ لعام ٨٢ ، إيضاح رقم ٤٥ لعام ١٩٨٣ .
٥٠٤	الارتباط بالقوائم المالية .	إيضـــاح رقـــم ٢٦ لعـــام ١٩٧٩ ، إيضـــاح رقم ٣٥ لعام ٨١ ، إيضاح رقم ٧٢ لعام ١٩٩٣ .
٥٠٨	تقارير عن قوائم تم مراجعتها .	إيضاح رقم ٥٨ لعام ٨٨ ، إيضاح رقم ٦٤ لعـــام ١٩٩٠ ، إيضـــاح رقم ٧٩ لعام ٩٥ ،إيضاح رقم ٥٨ لعام ٩٧.

ثالثا : يتمثل إطار عمل معايير المراجعة الأمريكية فى ثلاثة مجموعات هى:-

١- مجموعة معايير المراجعة وإيضاحاتها وتتمثل فى :-

أ- معاييـــر المراجعة المتعارف عليها **Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)** وهى عشرة معايير تنقسم إلى ثلاثة مجموعات كما سبق الشرح .

ب- إيضـــاحات معاييـــر المـــراجعة **Statements on Auditing Standards(SASs)** وهى إيضاحات تغطى المجموعات الثلاثة لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

٢- مجموعة معايير خدمات إبداء الرأي Attestation Standards

وتتضمن إيضاحات لتلك المعايير على النحو التالى:-

أ- إيضاح رقم ٢٢٠ بعنوان التنبؤات والتوقعات المالية .

ب- إيضاح رقم ٢٣٠٠ التقرير عن المعلومات المالية المبدئية .

ج-إيضـــاح رقـــم ٢٤٠٠ التقرير عن الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية .

د- إيضاح رقم ٢٥٠٠ بعنوان إبداء الرأى عن الالتزام .

هـــ-إيضاح رقم ٢٦٠٠ بعنوان الارتباط بأداء الإجراءات المتفق عليها

و-إيضاح رقم ٢٧٠٠بعنوان مناقشة وتحليل الإدارة MD&A . [1]

---

[1] يعنى ذلك الإصطلاح MD&A هو قيام المحاسب باجراء الإختبارات والفحص التحليلى لمناقشة وتحليل الإدارة لموقفها المالى ونتائج أعمالها تطبيقا لمتطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية SECوالذى تم النص عليه فى القاعدة رقم ٢٠٣ من تعليمات S-K وكما تم تفسيره فى نشرة اعداد التقارير المالية رقم (٣٦) .

٣-المجموعة الثالثة : مجموعة إيضاحات معايير المراجعة المرتبطة بخدمات المحاسبة والفحص التحليلى Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS)

وتتمثل فى الإيضاحات التالية :-

١- قسم رقم ٣١٠٠ بعنوان إعداد وفحص القوائم المالية .

٢- قسم رقم ٣٢٠٠ بعنوان التقرير عن القوائم المالية المقارنة .

٣-قسم رقم ٣٣٠٠ بعنوان إعداد تقارير عن قوائم مالية متضمنة فى نماذج مقرره .

٤-قسم رقم ٣٤٠٠ الاتصالات بين المحاسبين السابقين واللاحقين .

بينما تمثل إطار العمل لمعايير المراجعة المصرية فى ستة معايير فقط ، ثم تركيزها بشكل رئيسى فى معايير إعداد التقارير التى ترتبط أما بخدمات المراجعة أو بخدمات الفحص سواء المحدود أو المعلومات المالية المستقبلية .

رابعا: اعتمدت إيضاحات معايير المراجعة الأمريكية على تناول موضوع المعيار على أساس تقسيمه إلى عده موضوعات هى التاريخ الفعال للمعيار ، وقابليته للتطبيق ، وتعريف المصطلحات المرتبطة بالمعيار ، وأهمية إصدار المعيار ، والمتطلبات الأساسية للمعيار وأساليب تطبيقه بالإضافة إلى شرح نماذج المعيار فضلا عن أضافه أى تفسيرات أخرى مكملة .

أما معايير المراجعة المصرية الستة فقد ركزت على تقسيم المعيار إلى فقرات مسلسلة تبدأ من ١ وتنتهى ١٩ مثلما هو الأمر فى المعيار الأول بعنوان إطار العمل لمعايير المراجعة المصرية ، كذلك فقد شمل المعيار الثانى بعنوان

تقريـــر مـــراقب الحسابات على القوائم المالية عدد ٤٦ فقرة وهكذا ، وقد شمل المعيار عده عناوين تتضمن تلك الفقرة حسبما أوضح المؤلف سابقا .

خامسا : نتيجة أعتماد وضع معايير المراجعة المصرية على الترجمة الحرفية لمعايير المراجعة الدولية ، فقد شابت صياغة تلك المعايير عده أخطاء ، عـــلى سبيل المثال الخطأ فى استخدام كلمة مراجع بالإضافة إلى الخطأ الواضح فى استخدام مصطلح تأكد **Assurance** على العكس من معايير المـــراجعة الأمـــريكية وإيضـــاحاتها ، ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالى:-

١-مراجع أو مراقب أو محاسب Auditor and Independent Accountant

أشار معيار إطار العمل لمعايير المراجعة المصرية فى فقرته الثانية إلى تعريف كلمة مراجع بأنه " الشخص الذى يتحمل المسئولية النهائية عن أعتماد الـــتقرير الذى يقدمه المراجع عن الخدمة المهنية المقدمة سواء كانت مراجعة القوائم المالية أو الخدمات ذات الصلة ."

وهذا يعنى قصر الكلمة على المراجع الشريك أو صاحب مكتب المراجعة هـــذا من جهة ، ومن جهة أخرى ربط المعيار كلمة مراجع بأى خدمة مهنية مقدمـــة حـــتى لـــو كانت مرتبطة بخدمات ذات صلة ، والتى عددها المعيار الفحص المحدود والإجراءات المتفق عليها أو إعداد المعلومات المالية ، وهذا غيـــر مقبول حيث تم الخلط بين تعبير مراجع ومحاسب حيادى ، حيث يفضل إطـــلاق كلمة محاسب حيادى عن الخدمات الأخرى بخلاف إبداء الرأى (أى بخـــلاف خدمـــة المراجعة **Audit** أو فحص أو الإختبار **Examination or Review**)_كما سبق وأن أوضح المؤلف . وهذا ما تداركه المعيار فى الفقرة

العاشــرة حيــث تم الإشارة إلى استخدام مصطلح محاسب بدلا من المراجع للتعبير عن عمل المحاسب المستقل عند إعداد المعلومات المالية .

وقد أكدت معايير المراجعة الأمريكية وإيضاحاتها على أهمية تلك التفرقة عــلى ســبيل المثال استخدام تعبير مراجع **Auditor** عند إعداد التقارير عن القوائــم الماليــة التى تم مراجعتها ، بينما أستخدمت كلمة محاسب مستقل أو ممارس **Practitioner or Independent** وليس مراجع عند إعداد أو فحص المعلومات المالية المستقبلية (تنبؤات أو توقعات فى القسم رقم ٢٢٠٠) .

٢- تأكد أم تأكيد **Assurance**

اســتخدام معيار المراجعة المصرى الأول مصطلح تأكد للإشارة إلى ما توفــره تقارير خدمات المراجعة أو الفحص المحدود أو الفحص والإختبار ، والأحــرى استخدام مصطلح تأكيد ، وهو ما تم تداركه فى الفقرة (١٤) من ذات المعيار .

ويعرف التأكيد عموما طبقا لمعايير خدمات إبداء الرأى الصادرة عن طريق مجمــع المحاسبين القانونيين الأمريكى بأنه عبارة عن إعلان أو تصريح أو بيان رسمى **Declaration** المرتبطة بالمراجع مأخوذة كوحدة واحدة عن طريق طرف مســئول مرتــبط ، وتوفــر خدمــات إبــداء الرأى أما تأكيد ايجابى **Positive Assurance** (فى الــتقارير الــتى تعبر عن أراء أو نتائج يتم التوصل إليها من خلال خدمات الاختبار **Examination**) ، أو تأكيد سلبى **Negative Assurance** فى الــتقارير التى تعبر عن إبداء أو نتائج يتم التوصل إليها تأسيسا على خدمات الفحــص التحليــلى **Review** (مــثل الفحــص المحــدود **limited Review** عن المعلومات المالية الدورية **Interim information**) .

وقــد أكــد معيــار المراجعة المصرية رقم (١٣) بعنوان تقرير مراقب الحســابات عن القوائم المالية فى فقرة رقم (١٣) على استخدام مصطلح تأكيد حيــث تم النص على أنه يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططــت ونفــذت للحصول على تأكيد مناسب (وليس تأكد) عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية .

الفصل الثالث

تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية بين المعايير المصرية والدولية وأمريكية

الفصل الثالث

تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية بين المعايير المصرية والدولية والأمريكية

مقدمـــه :-

تتمـــثل المســـئولية الأساسية للمراجع الحيادى فى تبليغ الأطراف المعنية Users بنتائج المراجعة ، ويتطلب ذلك إعداد تقرير يمثل وسيلة الاتصال بين المـــراجع وتـــلك الأطـــراف فى توصيل نتائج عملية المراجعة للقوائم المالية الســـنوية ، وبالطبع يختلف شكل ومحتويات ذلك التقرير حسب نوع المراجعة والظروف التى صاحب إصدار ذلك التقرير .

وغـــنى عـــن البيان فإن هناك عديد من التقارير التى يمكن أن يصدرها المحاسب القانونى المعتمد أو المراجع الخارجى الحيادى ، ويعتمد محتوى تلك الـــتقارير عـــلى مدى ارتباط اسم المحاسب أو المراجع القانونى بتلك القوائم المالية، أو طبيعة البيانات المالية التى يحتويها ذلك التقرير ، أو نوع الخدمات التى قدمها المراجع ، حيث يمكن تبويب تلك التقارير إلى تقارير سنوية خاصة بفحـــص المعلومات المالية السنوية التاريخية ، وتقارير أخرى تختص بفحص المعلومات المالية الدورية ، وثالثة تتعلق بإصدار تقارير خاصة أو تقارير عن

خدمـــات أخرى مثل تقرير الاكتتاب عن الأوراق المالية أو عن نظام الرقابة المحاسبية الداخلية [١] .

هـــناك أربعـــة معايير مقبولة ومتعارف عليها عموما ترتبط بإعداد تلك التقارير أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى هى :-

١- يجـــب أن يـــنص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٢- يجـــب أن يحدد التقرير الظروف التى لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بشكل ثابت فى الفترة المالية مقارنة بالفترة المالية السابقة .

٣- يتم النظر إلى الافصاحات الموجودة فى القوائم المالية على أنها كافية بطريقة معقولة إلا إذا ذكر خلاف ذلك فى التقرير .

٤- يجب أن يتضمن التقرير التعبير عن الرأى بخصوص القوائم المالية ككـــل ، أو عـــلى بيـــان بأن هذا الرأى لا يمكن التعبير عنه ، وفى حالة عدم الـــتمكن من إبداء الرأى فى تلك القوائم ككل فيجب أن يتم ذكر أسباب ذلك ، وفى كافـــة الحـــالات التى يرتبط فيها اسم المراجع بتلك القوائم ، فأن التقرير يجب أن يتضمن إشارة واضحة وقاطعة إلى خصائص وطبيعة عمل المراجع ودرجة المسئولية التى يتحملها .

يهـــتم هذا الفصل بدراسة مقارنة لمعايير إعداد التقرير عن القوائم المالية ســـواء المصـــرية (الدولية) أو الأمريكية ، وتحقيقا لذلك الهدف فسوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى الموضوعات التالية :-

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع إلى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

٣/١ معيــار المــراجعة المصرى رقم (٢٠٠) تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية .

٣/٢ معيــار المراجعة الامريكى القسم رقم (٥٠٨) تقارير عن القوائم المالية التى تم مراجعتها .

٣/٣ شــرح معيــار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع معيار المراجعة الامريكي عن إعداد تقارير المراجعة عن القوائم المالية .

١/٣ معيار المراجعة المصرى رقم (٢٠٠) - تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية

١/١/٣ مقدمة :

١- يهدف هذا المعيار الى إرساء معايير وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الذى يصدر كنتيجة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما ، ويوفر هذا المعيار الكثير من الإرشادات التى يمكن تطويعها لتلائم تقارير المراجع على المعلومات المالية الأخرى بخلاف القوائم المالية .

٢- يجب على مراقب الحسابات أن يفحص ويقيم النتائج المستخرجة من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها كأساس لإبداء الرأى على القوائم المالية.

٣- يتضمن هذا الفحص والتقييم دراسة ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ومدى إتفاقها مع متطلبات القوانين المصرية السائدة .

٤- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا مكتوبا وواضحا على القوائم المالية ككل .

٢/١/٣ العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات :

٥- يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية وبالترتيب التالى:

(أ) عنوان التقرير .

(ب) الموجه اليهم التقرير .

(ج) فقرة افتتاحية أو مقدمة وتتضمن :-

- تحديد القوائم المالية التى تم مراجعتها .

- تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة ومراقب الحسابات .

(د) فقرة النطاق التى تصف طبيعة عملية المراجعة وتتضمن :-

- الإشارة الى معايير المراجعة المصرية .
- وصف العمل الذى قام مراقب الحسابات بأدائه .

(هـ) فقرة الرأى على القوائم المالية .

(و) أى متطلبات إلزامية أخرى .

(ط) توقيع مراقب الحسابات .

(ح) عنوان مراقب الحسابات .

(ز) تاريخ التقرير .

يجب أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير مراقب الحسابات حيث أن ذلك يساعد فى زيادة تفهم القارئ للتقرير وتمكينه من تحديد الظروف غير العادية عند وقوعها .

٣/١/٢/١ عنوان التقرير :

٦- يجب أن يعنون التقرير بعبارة " تقرير مراقب الحسابات " لتمييزه عن التقارير التى قد تصدر عن آخرين مثل مديرى المنشأة أو مجلس الإدارة أو المراجعين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الإلتزام بمتطلبات السلوك المهنى التى يلتزم بها مراقب الحسابات .

٣/١/٢/٢ الموجه اليهم التقرير :

٧- يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات الى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية المراجعة والقوانين واللوائح ، ويوجه التقرير عادة إما الى المساهمين أو

أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو الى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التى تم مراجعة قوائمها المالية .

٣/٢/١/٣ الفقرة الإفتتاحية :

٨- يجب أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التى تم مراجعتها بما فى ذلك التاريخ والفترة التى تعبر عنها تلك القوائم .

٩- يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد بأن القوائم المالية هى مسئولية إدارة المنشأة وعبارة أخرى تفيد أن مسئولية مراقب الحسابات هى إبداء الرأى عليها بناء على مراجعته لها .

١٠- تعد القوائم المالية بواسطة الإدارة وعلى مسئوليتها ويحتاج إعدادها الى قيام الإدارة بإصدار أحكام شخصية وتقديرات محاسبية هامة وكذلك تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية ، بينما تنحصر مسئولية مراقب الحسابات فى إبداء الرأى عليها بناء على مراجعته لها .

١١- وفيما يلى نموذج للفقرة الإفتتاحية :

راجعنا القوائم المالية لشركة .... " شركة " .... والمتمثلة فى الميزانية فى .... وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا هى إبداء الرأى على هذه القوائم المالية فى ضوء مراجعتنا لها .

٤/٢/١/٣ فقرة النطاق :

١٢- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات وصفا لنطاق المراجعة وذلك بتوضيح أن المراجعة قد تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . وتشير فقرة النطاق الى تمكن

مـــراقب الحسابات من أداء الإجراءات التى رآها ضرورية فى ظل الظروف المحيطـــة . فالقارئ يحتاج الى ذلك كتأكيد على أن المراجعة قد تم القيام بها طبقا لمعايير موضوعة ما لم يذكر خلاف ذلك .

١٣- يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية .

١٤- يجب أن يصف تقرير مراقب الحسابات عملية المراجعة متضمنا ما يلى:-

(أ) أن الفحـــص قـــد تـــم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية .

(ب) تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية .

(ج) تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة فى إعداد القوائم المالية .

(د) تقييم عرض القوائم المالية ككل .

١٥- يجـــب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة تفيد أنه قد حصل عـــلى البيانات والإيضاحات التى رآها لازمة لأغراض المراجعة وكذلك يجب أن يتضـــمن التقرير بيانا بأن أعمال المراجعة التى قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأى على القوائم المالية .

١٦- وفيما يلى نموذج لما يرد فى فقرة النطاق :

" وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المـــراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على أى

تحريفات مؤثرة أو جوهرية وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك تقييما لسلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية ، وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية " .

٥/٢/١/٣ فقرة الرأى :

١٧- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا صريحا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وما إذا كانت هذه القوائم تتفق مع ما يتصل بمراجعته من القوانين واللوائح المصرية .

١٨- وتشير عبارة " تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة " من بين أمور أخرى الى أن مراقب الحسابات قد أخذ فى إعتباره فقط تلك الأمور ذات الأهمية بالنسبة للقوائم المالية .

١٩- تخدد معايير المحاسبة المصرية ، والتطورات فى الممارسة العامة فى مصر إطار إعداد التقارير المالية مع الأخذ فى الإعتبار الوضوح والإلتزام بالقوانين واللوائح المصرية ولإرشاد القارئ عن النطاق الذى يتم فيه التعبير عن " الوضوح " ويجب أن يشير رأى مراقب الحسابات الى الإطار الذى أعدت على أساسه القوائم المالية وذلك بإستخدام عبارة " طبقا لمعايير المحاسبة المصرية " .

٢٠- بالإضافة الى الرأى عن مدى تعبير القوائم المالية يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا عن مدى تمشى القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها .

٢١- وفيما يلى نموذج لهذه الأمور فى فقرة الرأى :

" ومن رأينا أن القوائم المالية المشار اليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى .... وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة " .

٦/٢/١/٣ المتطلبات الإلزامية الأخرى

٢٢- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرات تفى بما تتطلبه القوانين واللوائح والتعليمات المصرية السارية وعلى الأخص :

- ما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة .
- ما إذا كان الجرد قد تم طبقا للأصول المرعية .
- ما إذا كانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفى بالغرض منه .
- ما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة .
- ما إذا كان البنك لم يخالف أيا من أحكام القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ والقوانين المعدلة له .
- متطلبات أى قوانين أو لوائح أو تعليمات أخرى .

٢٣- وفيما يلى نموذج لما يرد فى فقرات المتطلبات الإلزامية الأخرى :

- " تمســـك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية " .
- **فى حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة السابقة لتصبح كما يلى :**

" تمســـك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع مـــا هو وارد بتلك الحسابات ، كما تطبق نظام تكاليف يفى بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية " .

- **فى حالة البنوك تضاف الفقرة التالية :**

" لم يتبين لنا مخالفة البنك خلال السنة المالية المنتهية فى .... لأى من أحكام القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ والقوانين المعدلة له " .

- **فى حالة شركات الأموال تضاف الفقرة التالية :**

" الـــبيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة أو المدير أو مجلس المديـــرين (حسب الأحوال) المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحـــته التـــنفيذية مـــتفقة ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر " .

٧/٢/١/٣ تاريخ التقرير :

٢٤- عـــلى الـــرغم مـــن أنه من من المفروض أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ يوم إكتمال عملية المراجعة إلا أن مسئولية مراقب الحسابات هى إصدار تقرير عن القوائم المالية التى أعدتها وتعرضها الإدارة ، لذا فيجب

ألا يـؤرخ الـتقرير بتاريخ سابق على توقيع أو إعتماد الإدارة للقوائم المالية، ويوضـح هـذا التاريخ للقارئ أن المراقب قد أخذ فى إعتباره تأثير الأحداث والمعـاملات التى من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية والتى نمت الى علمه حتى ذلك التاريخ .

٨/٢/١/٣ عنوان مراقب الحسابات :

٢٥- يجـب أن يحدد التقرير عنوان معين لمراقب الحسابات وهو المدينة التى يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة .

٩/٢/١/٣ توقيع مراقب الحسابات :

٢٦- يجب أن يوقع التقرير بإسم مراقب الحسابات المعين .

٣/١/٣ تقارير مراقب الحسابات :

٢٧- يصـدر تقريـر مـراقب الحسابات إما برأى غير متحفظ أو برأى معدل.

١/٣/١/٣ تقرير برأى غير متحفظ :

٢٨- يجـب إبـداء رأى غير متحفظ عندما يقتنع مراقب الحسابات بأن القوائم المالية تعبر بوضوح فى جميع جوانبها الهامة عن المركز المالى ونتائج الأعمـال والـتدفقات الـنقدية للمنشأة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ويشير الـرأى غير المتحفظ بين ثناياه الى أن أى تغييرات فى المبادئ المحاسبية أو طـرق تطـبيقها والآثـار المترتبة عليها قد تم تحديدها بدقة والإفصاح عنها بـالقوائم الماليـة . وفيما يلى نموذج كامل لتقرير مراقب الحسابات يتفق مع العناصـر الرئيسية المبينة أعلاه فى هذا المعيار ويصور هذا التقرير التعبير عن رأى غير متحفظ .

تقرير مراقب الحسابات

إلى السـادة / مساهمى شركة ....

راجعنا القوائم المالية لشركة .... " شركة مساهمة مصرية " المتمثلة فى .... ، وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، وهذه القوائم المالية مسئولية ادارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية فى ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء أحكام القوانين المصرية السارية . وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على اخطاء مؤثرة ، وتتضمن اعمال المراجعة اجراء فحص اختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن اعمال المراجعة ايضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى اعدت بمعرفة الأدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية ، وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية .

ومن رأينا أن القوائم المشار اليها أعلاه مع الأيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى .... ، وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة .

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجود إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية .

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الأدارة المعد وفقا لمتطلبات القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر [*] .

التوقيع

القاهرة في : / /

- في حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة التالية للرأى لتصبح كما يلي :-

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، كما تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية .

٣/١/٣/٢ تقارير برأى معدل :

٢٩- يصدر مراقب الحسابات تقريرا برأى معدل فى الحالات الآتية :

- أمور لا تؤثر على رأى المراقب :

(أ) توجيه انتباه القارئ لأمر معين .

- أمور تؤثر على رأى المراقب :

(أ) رأى متحفظ .

(ب) الإمتناع عن إبداء رأى .

(ج) رأى عكسى .

وتوحيد شكل ومحتوى كل نوع من التقارير برأى معدل سوف يعزز فهم المستخدم لهذه التقارير ، وبالتالى فإن هذا المعيار يتضمن صياغة مقترحة للتعبير عن رأى غير متحفظ ، وكذلك أمثلة للعبارات التى تستخدم عند إصدار تقارير برأى معدل .

أمور لا تؤثر على رأى مراقب الحسابات :

٣٠- فى حالات معينة قد يعدل تقرير المراقب بإضافة فقرة لتوجيه إنتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ورد تفصيلا ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، ونظرا لأن إضافة هذه الفقرة لا يؤثر على رأى المراقب ، تضاف هذه الفقرة بعد فقرة الرأى مع الإشارة الى حقيقة أن رأى المراقب لا يعتبر متحفظا فى هذا الخصوص .

٣١- يجب على المراقب أن يعدل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة الإستمرارية .

٣٢- يجب أن يدرس المراقب الحاجة الى تعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كـان هـناك عـدم تأكد مؤثر (بخلاف مشكلة الإستمرارية) والذى يعتمد فى معالجـته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، وعدم التأكد هو أمـر تعـتمد نتائجه على تصرفات أو أحداث مستقبلية لا يمكن للمنشأة التحكم فيها ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية .

٣٣- وفيمـا يلى نموذج لفقرة توجه إنتباه القارئ الى عدم تأكد مؤثر فى تقرير مراقب الحسابات :

ومـن رأينا - (نفس عبارات نموذج فقرة الرأى - فقرة رقم ٢٨ أعلاه) وتضاف الفقرة التالية بعد فقرة الرأى مباشرة :

" ومع عدم إعتبار ذلك تحفظا ، وكما هو مبين تفصيلا فى الإيضـاح رقم ( ) ، توجـد قضـية مرفوعة على الشركة لإنتهاك حقوق إختراع والشركة مطالـبة بإتـاوات وتعويضات عن الأضرار المترتبة على ذلك وتقوم الشركة بإتخاذ الإجراءات المضادة ، ولا تزال التحقيقات مستمرة ولا يمكن فى الوقت الحـالى تحديد النتائج النهائية لهذا الأمر ، ولم يتم تكوين مخصص لأى التزام قد ينشأ عن ذلك فى القوائم المالية " .

(نموذج لفقرة توجيه انتباه القارئ لأمر يتعلق بالإستمرارية موضح فى معيار "الإستمرارية") :

٣٤- إن إضافة فقرة لتوجيه انتباه القارئ متعلقة بمشكلة الإستمرارية ، أو عـدم تـأكد مؤثـر ، يعتبر عادة كافيا للوفاء بمسئوليات إعداد تقرير مراقب الحسـابات بالنسـبة لهذه الأمور ، ومع ذلك ، وفى الحالات الصارخة ، مثل حالات تعاظم عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية ، قد

يدرس المراقب ما إذا كان من المناسب الإمتناع عن إبداء رأى بدلا من إضافة فقرة توجيه الإنتباه المشار اليها .

٣٥- وبالإضافة الى إستخدام فقرة توجيه الإنتباه بالنسبة للأمور التى تؤثر علـى القوائم المالية ، فإن مراقب الحسابات قد يستخدم أيضا فى تقريره فقرة أخـرى بعد فقرة الرأى للتقرير عن أمور أخرى لا تؤثر على القوائم المالية ، فعلـى سبيل المثال إذا رأى المراقب تعديل بعض المعلومات الواردة فى كتيب القوائـم المالية التى تم مراجعتها ، وترفض المنشأة أن تقوم بهذا التعديل ، فقد يدرس المراقب تضمين تقريره فقرة لإلقاء الضوء على ذلك وقد تستخدم أيضا فقـرة إضافية عندما يكون هناك إلتزام قانونى للإفصاح عن معلومات إضافية فى التقرير .

أمور تؤثر على رأى مراقب الحسابات

٣٦- قد لا يكون مراقب الحسابات قادرا على إبداء رأى غير متحفظ فى حالة وجود أى من الظروف التالية ، وفى تقدير المراقب أن هذه الظروف لها تأثير هام على القوائم المالية فى الحاضر والمستقبل :

(أ) عندما توجد قيود على نطاق عمل المراقب .

(ب) عـندما يوجد خلاف مع الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التى إتبعتها ، أو طرق تطبيقها ، أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية .

فقد تؤدى الظروف الموضحة فى (أ) أعلاه الى رأى متحفظ أو الإمتناع عن إبداء رأى ، وقد تؤدى الظروف الموضحة فى (ب) أعلاه الى رأى متحفظ أو الى رأى عكسى ، وهذه الظروف سوف يتم مناقشتها فى الفقرات (من ٤١ الى ٤٦) .

٣٧- يجـب إبداء رأى متحفظ عندما يقتنع المراقب بأنه لا يمكن إبداء رأى غير متحفظ وأن وجود خلاف مع الإدارة ، أو قيد على النطاق ، لا تصل أهميته الى الدرجـة الـتى تستدعى إبداء رأى عكسى أو الإمتناع عن إبداء رأى، ويجب التعبير عن الرأى المتحفظ بعبارة " فيما عدا تأثير الأمر الذى يتعلق به التحفظ " .

٣٨- يجب التعبير عن الإمتناع عن إبداء رأى عندما يكون الأثر المحتمل لـلقيد عـلى النطاق هاما وعاما للدرجة التى يجد مراقب الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة ، ومن ثم غير قادر على إبداء رأى على القوائم المالية .

٣٩- يجـب إبـداء رأى عكسـى عندما يكون تأثير الخلاف هاما وعاما لدرجـة أن المراقب إنتهى الى أن التحفظ فى التقرير غير كاف للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم تكامل القوائم المالية .

٤٠-عندما يبدى مراقب الحسابات رأيا آخرا بخلاف الرأى غير المتحفظ، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح ، وعليه كذلك أن يبرز قيم الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكنا، وتبين هذه المعلومات عادة فى فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأى أو الإمتناع عن إبداء الرأى، وقـد تتضمن إشارة الى مناقشة تفصيلية (إن وجدت) فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الظروف التى قد ينتج عنها رأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ :

قيد على نطاق عمل المراقب :

٤١- قـد يفـرض أحيانا قيدا على نطاق عمل المراقب بواسطة الشركة (مـثلا عـندما تحـدد شروط عملية المراجعة بمنع المراقب من القيام ببعض

إجراءات المراجعة التى يرى ضرورتها) وعند وجود مثل هذا القيد فى شروط عمــلية مراجعة جديدة ويعتقد المراقب أن هذا القيد قد يؤدى الى إمتناعه عن إبداء الرأى فإنه عادة لا يقبل مثل هذه المهمة .

٤٢-قد تفرض الظروف قيدا على النطاق (مثلا عندما يكون تعيين المراقب قد تم فى توقيت يجعله غير قادر على ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون) .

وقــد ينشأ القيد أيضا عندما يرى المراقب أن السجلات المحاسبية للمنشأة غير كافية ، أو عندما يكون المراقب غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين يعــتقد أنــه إجــراء مــرغوب فيه ، وفى هذه الحالات يحاول المراقب تنفيذ إجــراءات بديلة مناسبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأييد إبداء رأى غير متحفظ [1] .

٤٣- عــندما يوجد قيد على نطاق عمل المراقب يتطلب التعبير عن رأى مــتحفظ أو الإمتــناع عن إبداء رأى ، يجب أن يبين تقرير المراقب هذا القيد ويشــير الى التسويات المحتملة فى القوائم المالية التى كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد هذا القيد .

٤٤- وفيما يلى نماذج لهذه الأمور :

قيد على نطاق عمل المراقب – رأى متحفظ :

راجعــنا .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، كيف تراجع حسابات منشأة ، موسوعة د . أمين السيد أحمد لطفى فى المراجعة ، الكتاب الرابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

فيمـــا عـــدا مـــا ســـيتم مناقشته فى الفقرة التالية ، فقد تمت مراجعتنا طبقا لـــ............ (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

لـــم نحضر الجرد الفعلى للمخزون فى .... حيث أن تاريخ الجرد كـــان ســـابقا عـــلى تاريخ تعييننا كمراقبين لحسابات الشركة ، ونظرا لطبيعة السجلات بالشركة ، لم نتمكن من القيام بأية إجراءات مراجعة بديلة للتحقق من كميات المخزون .

وفيمـــا عـــدا تأثيـــر التســـويات المحتمـــلة والتى كان من الممكن تحديد ضـــرورتها إذا تمكـــنا من الإقتناع بالكميات الفعلية للمخزون ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة الرأى – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) .

قيد على نطاق عمل المراقب – الإمتناع عن إبداء الرأى :

تـــم تعييننا لمراجعة الميزانية المرفقة لشركة { أ ب ج } فى ٣١ ديسمبر .... ، وكـــذا قائمـــتى الدخـــل والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المنـــتهية فى ذلـــك التاريخ وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة (إحذف الجملة التى تبين مسئولية مراقب الحسابات) .

(تعدل فقرة نطاق المراجعة حسب الأحوال) .

(تضاف فقرة القيد على النطاق كالآتى) :

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلى بالكامل وكذلك لم نتمكن من الحصول عـــلى مصـــادقات من المدينين بسبب القيود التى فرضت على عملنا بواسطة الشركة .

ونظـــرا لجوهـــرية الأمور الموضحة فى الفقرة السابقة ، فإننا لا نستطيع إبداء رأى على القوائم المالية .

الخلاف مع الإدارة :

٤٥- قـــد يختلف المراقب مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التى اتبعتها ، أو طرق تطبيقها ، أو مدى كفاية الإفصاح فى القوائم المالية ، فإذا كانت مثل هذه الإختلافات هامة بالنسبة للقوائم المالية، يجب على المراقب أن يبدى رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا.

٤٦- وفيما يلى نماذج لهذه الأمور :-

الإخـــتلافات حول السياسات المحاسبية - طرق محاسبية غير مناسبة - رأى متحفظ :

راجعـــنا .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قمنا بالمراجعة طبقا لـــ .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

كمـــا هو مبين فى الإيضاح رقم .... من الإيضاحات المتممة للقوائم الماليـــة ، لم يتم حساب إهلاك للأصول الثابتة فى القوائم المالية ، وهذا الأمر فى رأينا لا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية وتبلغ قيمة الإهلاك عن السنة الماليـــة المنـــتهية فى ٣١ ديســـمبر ...... مبـــلغ ...... جنيها ، وبالتالى يجب تخفيض الأصول الثابتة بمجمع إهلاك قدره .... جنيها ويجب تخفيض ربح العام بمبلغ .... جنيها والأرباح المرحلة بمبلغ .... جنيها .

الإختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير كاف – رأى متحفظ :

راجعـــنا .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قمنا بالمراجعة طبقاً لـــ .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

هـــناك رهن عقارى على الأصول الثابتة للشركة كضمان للقروض الممنوحة لها من بنك .... ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم .... الإفصاح عن هذه المعلومات .

فيمـــا عدا إغفال المعلومات الواردة فى الفقرة السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

الإختلافات حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير كاف – رأى عكسى :

راجعـــنا .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قمنا بالمراجعة طبقا لـــ .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

(فقرة أو فقرات تناقش الإختلاف) .

ونظـــرا لجوهـــرية الأمور المبينة فى الفقرة (أو الفقرات) السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بوضوح عن المركز المالى للشـــركة فى ٣١ ديســـمبر .... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة الماليـــة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية .

٢/٣ معيار المراجعة الأمريكى قسم رقم (٥٠٨) – تقارير عن القوائم المالية التى تم مراجعتها Reports on Audited Financial Statements

١/٢/٣ النشرات الأصلية والتاريخ الفعال لتطبيقها والتعريفات وهدف المعيار

النشرات الأصلية وتاريخ تطبيقها الفعال :-

تتمثل النشرات الأصلية لمعايير إعداد التقارير عن القوائم المالية التى تم مراجعتها فى الإيضاحات الآتية :-

- إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٨) فى ابريل ١٩٨٨ .
- إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٤) فى ديسمبر ١٩٩٠ .
- إيضاح معايير المراجعة رقم (٧٩) فى ديسمبر ١٩٩٧ .
- إيضاح معايير المراجعة رقم (٨٥)فى نوفمبر ١٩٩٧ .

ويتمثل أول تاريخ لتطبيق ذلك المعيار فى أو بعد يناير ١٩٨٩ ، وذلك المعيار قابل للتطبيق عند إصدار المراجع لتقريره إرتباطا بعمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية التى تستهدف عرض المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

وهذا الإيضاح لن يطبق على القوائم المالية غير المراجعة كما سيتم وصفة وشرحه فى القسم رقم (٥٠٤) بعنوان الارتباط بالقوائم المالية Association With Financial Statements ، ايضا لن يطبق الإيضاح على التقارير المرتبطة بمعلومات مالية غير كاملة أو على أية تقرير متخصصة كما سيتم إيضاحه فى القسم رقم (٦٢٣) بعنوان التقارير المتخصصة Special Reports .

التعريفات والمصطلحات

١- التقرير النموذجى للمراجع Auditor's Standard Report

ينص التقرير النموذجى للمراجع على أن القوائم المالية تعرض بعدالة فى كافة النواحى الهامة - المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

والتقرير النموذجى يحمل عنوان يتضمن مصطلح مراجع حيادى **Independent** ، كما أنه يتكون من ثلاثة فقرات هى فقرة توضحيه **Introductory Paragraph** (وهى تحدد القوائم المالية التى تمت مراجعتها بالإضافة إلى تقسيم المسئولية بين المراجعة والإدارة) وفقرة النطاق **Scope Paragraph** (وهى تصف طبيعة عملية المراجعة) بالإضافة إلى فقرة الرأى **Opinion Paragraph** (وهى تعبر عن رأى المراجع عن القوائم المالية التى تم مراجعتها) .

٢- عملية المراجعة Audit

عملية المراجعة كما هى مشار إليها فى التقرير النموذجى عبارة عن مراجعة للقوائم المالية التاريخية التى يتم أدائها طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتى تتضمن عشرة معايير ، بالإضافة إلى إيضاحات معايير المراجعة التى تفسر تلك المعايير ، فضلا عن إرشادات المراجعة والمحاسبة الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونين الامريكى .

٣- تقرير غير متحفظ Unqualified Report

ينص التقرير غير المتحفظ على أن القوائم المالية تعرض بعدالة **Fairly** - فى كافة النواحى الهامة - المركز المالى ، نتائج الأعمال والتدفقات النقدية

لـــلوحده الاقتصادية طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، ويتم التعبير عن ذلك الرأى فى التقرير النموذجى للمراجع .

٤-الصيغة التوضيحية التى يتم أضافتها فى التقرير النموذجى للمراجع

هــناك عـــده ظروف رغما عن أنها لا تؤثر على رأى المراجع غير المتحفظ عـــلى القوائـــم الماليـــة إلا أنهـــا قد تتطلب من المراجع أن يضيف فقرة توضيحية **Explanatory Paragraph** (أو أى صـــيغة توضيحية **Explanatory Language**) إلى التقرير .

٥-الرأى المتحفظ Qualified Opinion

يـــنص الرأى المتحفظ على أنه فيما عدا أثار عده أمور يرتبط بها التحفظ **Qualification** فـــان القوائـــم المالية تعرض بعدالة فى كافة النواحى الهامة المركـــز المـــالى ، نـــتائج الأعمال والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٦-الرأى العكسى أو السلبى Adverse Opinion

يـــنص الـــرأى العكسى على أن القوائم المالية لا تعرض بعدالة المركز المـــالى ونـــتائج الأعمـــال والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية طبقا لمبادئ المـــتعارف عـــليها ، فذلك الرأى العكسى رغما عن أنه رأى سلبى **Negative Opinion** إلا أنـــه لا يمكن التعبير عنه إلا إذا كانت عملية المراجعة قد تمت طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

٧-الامتناع عن إبداء الرأى Disclaimer of Opinion

يقصـــد بالامتناع عن إبداء الرأى بأن المراجع غير قادر على التعبير عن رأيه على القوائم المالية.

هدف المعيار:

الهـدف الرئيسـى من ذلك الإيضاح هو المساعدة فى تأكيد Assure فهم الجمهـور لدور المراجع عن طريق تطلب تقرير المراجع أن يدرس صراحة وبصيغة غير فنية Nontechnical Language الأمور التالية :-

١- المسئولية المفترضة Responsibility Assumed

٢- الإجراءات التى يتم أدائها Procedures Performed

٣- درجة التأكيد التى يتم توفيرها Degree Of Assurance .

وقـد حـدد ايضاح معايير المراجعة رقم (٥٨) شكل جديد للتقرير النموذجى للمراجعين ، حيث بموجب ذلك الإيضاح تم إلغاء الإشارة إلى الثباتConsistency ،كمـا تـم حذف تحفظات فيما عدا لو Subject To Qualifications ، كما أحلت كـلمة تم مراجعة Audited بدلا من كلمة قمنا بفحص Examined ، وقد استلزم ذلـك الإيضـاح أن تكـون لكافة تقارير المراجعين عنوان يتضمن عبارة حيادى Independent (عـلى سـبيل المـثال تقرير المراجع الحيادى Independent Auditor) .

وقد حل إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٨) بدلا من الإرشاد السابق رقم (٢) بالقسم (٥٠٩) بعنوان تقارير عن القوائم المالية التى تم مراجعتها ، كما قـام بـتعديل إرشـاد إعداد التقرير فى إيضاحات معايير المراجعة الأخرى والتفسيرات الأخرى المرتبطة على النحو التالى :-

١-إرشاد عن التقرير القوائم المالية المقارنة والذى حل محل إرشاد سابق فى القسـم رقم (٥٠٥) - إيضاح معايير المراجعة رقم (١٥) بعنوان تقارير عن القوائم المالية المقارنة .

٢-إرشاد عن التقرير عن التغيرات المحاسبية بخلاف الاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الذى حل محل إرشاد سابق فى القسم (٥٤٦) - إيضاح معايير المراجعة رقم (١) بعنوان التقرير عن عدم الاتساق Inconsistency .

٣-إرشاد سابق فى القسم (٥٤٥) - إيضاح معايير المراجعة رقم (١) بعنوان الإفصاح غير الكافى Inadequate Disclosure ، والقسم رقم (٥٤٢) من نفس الإيضاح بعنوان الظروف الأخرى التى تمنع تطبيق إجراءات المراجعة الضرورية .

٤-إرشاد تقارير أضافى حسب التفسيرات السابقة للقسم رقم (٥٠٩) من إيضاح معايير المراجعة رقم (٢) على سبيل المثال تحديد الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

بالارتباط بالإلغاء الهام للإشارة الروتينية للثبات Consistency فى تقرير المراجع النموذجى فأن إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٨) قد عدل من المعيار الثانى لإعداد التقرير الذى يتضمن المعايير العشرة المتعارف عليها للمراجعة على النحو التالى :-

" يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التى خلالها لم يتم تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بثبات فى الفترة الحالية كما هى فى الفترة السابقة "

لذلك فأن المراجع لا يجب أن يضمن رأى عن الثبات فى ظل الظروف العادية ، ولكن يقوم بإضافة فقرة توضيحية لإلقاء الضوء عن عدم الثبات .

كما أن إيضاح معايير المراجعة رقم (٧٩) الصادر فى فبراير ١٩٩٦ قد حذف متطلب التقرير الخاصة بإضافة فقرة توضيحية عن كافة أمور عدم التأكد Uncertainties إلا فى حالة الشك المادى بشأن مقدرة الوحدة على

فى النشاط Substantial Doubt to Continue as Agoing Concern (ينظر القسم رقم ٣٤١) .

٢/٢/٣ المتطلبات الأساسية لإيضاح معايير المراجعة

١/٢/٢/٣ المتطلبات الأساسية : التقرير النموذجى للمراجع

مكونات التقرير النموذجى للمراجع

Components of Auditor's Standard Report

يجب أن يتضمن التقرير النموذجى للمراجع ما يلى :-

١-عنوان يتضمن كلمة حيادى (على سبيل المثال تقرير المراجع الحيادى)، ذلك العنوان لا يكون مطلوبا فى تقرير المراجع إذا لم يكن ذلك المراجع حياديا (يوفر القسم رقم (٥٠٤) بعنوان الارتباط مع القوائم المالية إرشادا عن التقرير فى حالة عدم حيادية أو استقلال المراجع) .

٢- فقرة افتتاحية تتضمن العبارات التالية :-

- أن القوائم المالية محدده صراحة فى التقرير سواء فيما يتعلق بمسمياتها أو تاريخ مراجعتها .

ب- أن القوائم المالية هى مسئولية إدارة الوحدة الاقتصادية .

ج- أن مسئولية المراجع هى إبداء رأى عن القوائم المالية تأسيسا على عملية المراجعة .

٣- فقرة النطاق وتتضمن العبارات التالية :-

- أن عملية المراجعة قد تم أدائها طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

ب- أن معايير المراجعة المتعارف عليها تتطلب أن يقوم المراجع بتخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول Reasonable Assurance عما إذا كانت القوائم المالية خالية من اى تحريف هام .

ج- أن عملية المراجعة تتضمن ما يلى :-

- الفحص - على أساس أختيارى Atest basis - لأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والافصاحات فى القوائم المالية .
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقارير الجوهرية التى قامت بعملها الإدارة .
- تقييم العرض الشامل للقوائم المالية .

د- أن المراجع يعتقد بأن عملية المراجعة توفر أساس معقول لرأيه فى القوائم المالية .

٤- فقرة الرأى Opinion Paragraph التى تعرض رأى المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة فى كافة النواحى الهامة - المركز المالى للوحدة فى تاريخ الميزانية العمومية ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للفترة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٥- التوقيع اليدوي أو المطبوع لمكتب المراجعة وتاريخ تقرير المراجعة الذى يمثل عادة تاريخ إتمام العمل الميدانى .

ويوضح كل من الشكل رقم (١/٣) ، (٢/٣) تقريرين نموذجين للمراجع عن القوائم المالية تغطى فترة واحدة وعن قوائم مالية مقارنة حسب إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٨) فى القسم رقم (٥٠٨) .

شكل رقم (١/٣)

التقرير النموذجي للمراجع عن قوائم مالية تغطي فترة واحدة

تقرير المراجع الحيادى :

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالى لشركة (×) فى ٣١ ديسمبر (××××) والقوائم المرتبطة بها : قائمة الدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ - تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة أما مسئوليتنا فتتمثل فى التعبير عن رأى على تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا .

قمنا بأداء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تتطلب تلك المعايير أن تقوم بتخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أى تحريف جوهرى ، تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس أختيارى - لأدلة إثبات المؤيدة للقيم والأفصاحات فى القوائم المالية - تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى أعدتها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

فى رأينا ، أن القوائم المالية المشار إليها بأعلاه تعرض بعدالة - فى كافة النواحى الهمة ، المركز المالى للشركة (×) فى ٣١ ديسمبر (××××) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

توقيع المراجع :

تاريخ التقرير :

شكل رقم (٣/٢)

تقرير مراجعة نموذجي على قوائم مالية مقارنة

تقرير المراجع الحيادى :

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالى لشركة (×) فى ٣١ ديسمبر عام (×××) وعام (×××) والقوائم المرتبطة : قائمة الدخل ، قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فتتمثل فى إبداء رأى عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا .

(يتم كتابة نفس فقرة النطاق حسب ما جاءت بالتقرير النموذجي للمراجع) .

فى رأينا أن القوائم المالية المشار إليها بعالية تعبر بعدالة فى كافة النواحى الهامة، المركز المالى لشركة (×) فى ٣١ ديسمبر عامى (×××) ، (×××) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

التوقيع :

تاريخ التقرير :

الجهة الموجه إليها التقرير Adressee

وقـد يـتم توجيه تقرير المراجع إلى الوحدة الاقتصادية التى يتم مراجعة قوائمهـا المالية ، أو إلى مجلس إدارتها أو إلى مساهميها ، وفى حالة إذا كانت الشركة غير مساهمة Unincorporated فأن التقرير يجب أن يتم توجيهه حسب مـا تمـثله ظروف الحالة على سبيل المثال يتم توجيه التقرير إلى الشركاء أو الشـريك العام المتضامن فى شركة التوصية البسيطة Limited Partnership أو المحاصه أو مالك المنشأة الفردية .

٢/٢/٢/٣ المتطلبات الأساسية : الصيغة المضافة إلى تقرير المراجع النموذجي :

عام :-

قـد تتطلب الظروف أن يقوم المراجع بإضافة فقرة توضيحية إلى التقرير النموذجى رغما أن الظروف لم تؤثر على الرأى غير المتحفظ للمراجع . وقد تسبق الفقرة التوضيحية أو تلى فقرة الرأى ، وفيما يلى إيضاح للظروف التى تستلزم الفقرة التوضيحية :-

١- أن يتأسـس رأى المـراجع فى جـزء من التقرير على تقرير مراجع أخر(ينظر الشرح فى القسم ٥٤٣) .

٢- أن تحتوى القوائم المالية على خروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتى تمنع من أن تكون مضلله (تلك المواقف تغطيها القاعدة رقم ٢٠٣ من دليل آداب وأخلاقيات المهنية الصادرة بمعرفة المجمع المحاسبين القانونين الامريكى) .

٣- أن يكون هناك شك مادى عن مقدرة الوحدة على الاستمرار فى النشاط (ينظر القسم رقم (٣٤١) بعنوان دراسة المراجع لمقدرة الوحدة على الاستمرار

فى النشـــاط The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as Agoing Concern .

٤- أن يكون هناك تغير جوهرى بين الفترات فى المبادئ المحاسبية أو فى طرق تطبيقها .

٥- أن تكـــون هـــناك ظروف معينة مرتبطة بالتقارير عن القوائم المالية المقارنـــة (على سبيل المثال قبل السنة التى يتم مراجعتها عن طريق محاسب أخر الذى لم يتم تقديم تقريره) .

٦- أن يكـــون قـــد تم حذف بيانات مالية ربع سنوية مختارة مطلوبة عن طـــريق هيـــئة تنظيم تداول الأوراق المالية (نموذج S-K) أو قد تم فحصها (يـــنظر القسم رقم ٧٢٢ بعنوان فحص المعلومات المالية الدورية Review of Interim Financial Information .

٧- وجـــود الظـــروف التالية التى تتعلق بالمعلومات المتممة المطلوبة عن طـــريق مجـــلس معاييـــر المحاسبة المالية FASB أو مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB :-

أ- أن المعلومات قد تم حذفها .

ب- أن المعلومات التى تم عرضها تخرج جوهريا عن إرشادات كل من مجلس معايير المحاسبة المالية أو مجلس معايير المحاسبة الحكومية .

ج- أن المـــراجع يكـــون غير قادرا على إتمام الإجراءات المقررة على المعلومات .

د- أن المـــراجع يكـــون لديـــة شك عما إذا كانت المعلومات تتوافق مع إرشادات مجلس معايير المحاسبة المالية الحكومية .

٨-أن يكـون هـناك عـدم اتساق هام فى المعلومات الأخرى فى مستند يتضـمن قوائـم مالية تمت مراجعتها مقارنة بتلك المعلومات التى تظهر فى القوائم المالية (ينظر القسم ٥٥٠ بعنوان معلومات أخرى فى مستندات تتضمن القوائم المالية التى تمت مراجعتها) .

٩-قـد يضيف المراجع (رغما عن أنه ليس مطلوبا منه) فقرة توضيحية عندما يرغب فى التأكيد على أمر معين يتعلق بالقوائم المالية .

رأى يتأسس فى جزء من التقرير على مراجع أخر

عـندما يقرر المراجع أن يقوم بعمل إشارة إلى تقرير مراجع أخر اعتمد فى جـزء منه على تكوين الرأى عن القوائم المالية فأنة يجب أن يفصح عن تـلك الحقيقة فى الفقرة الافتتاحية فى التقرير ، كما يجب أن يشير إلى تقرير المراجع الأخر فى فقرة الرأى .

يوضح الشكل رقم (٣/٣) مثالا عن تقرير مراجعة يتضمن رأى يعتمد فى جزء منه على تقرير مراجع أخر .

شكل رقم (٣/٣)
تقرير المراجع : يتضمن رأى يتأسس فى جزء منه على تقرير مراجع

تقرير المراجع الحيادى

قمنا بمراجعة قوائم المركز المالى الموحدة لشركة (أ ب ج) وشركاتها التابعة فى ٣١ ديسمبر (××××) وقوائمها الموحدة المرتبطة - قوائم الدخل ، قوائم الأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا تتمثل فى التعبيرعن الرأى على تلك القوائم المالية تأسيسا على مراجعتنا . لم نقم بمراجعة القوائم المالية لشركة (ب) الشركة التابعة المملوكة بالكامل والتى تعكس قوائمها إجمالى الأصول بمبلغ (××××) جنيه ، (××××) جنيه فى ٣١ ديسمبر عام (××××) ، وعام (××××) على التوالى ، وإجمالى الإيرادات بمبلغ (×××) جنيه ، ومبلغ (×××) جنيه عن السنتين المنتهيتين فى ذلك التاريخ ، وقد تمت مراجعة تلك القوائم عن طريق مراجعين آخرين والتى قدمت تقارير مراجعتها إلينا ، ويتأسس رأينا تبعا لذلك على القيم المتضمنة فى شركة (ب) فقط على تقرير المراجعين الآخرين .

ثم يتم كتابة فقرة النطاق كما هو موضح فى التقرير النموذجى فى الشكل رقم (١/٢) حتى الفقرة الأخيرة منه حيث تستبدل بالاتى :-

" نعتقد بأن مراجعتنا وتقرير المراجعين الآخرين توفر أساس معقول لرأينا " .

وفى رأينا تأسيسا على مراجعتنا وتقرير المراجعين الآخرين فأن القوائم المالية الموحدة المشار إليها بعالية تعرض بعدالة - فى كافى النواحى الهامة - المركز المالى لشركة (أ ب ج) فى ٣١ ديسمبر عامى (×××) ، (×××) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنتين المنتهيتين فى تلك الفترة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

الخروج عن المبادئ المتعارف عليها :

تنص القاعدة رقم ٢٠٣ من دليل آداب وسلوك المهنة الأمريكى على أن المراجع يجب إلا يعبر عن رأى غير متحفظ إذا ما تضمنت القوائم المالية خروج جوهرى عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، مع ذلك فأن القاعدة رقم (٢٠٣) قد حذرت من احتمال التطبيق الحرفى لأحد المبادئ الذى قد يؤدى فى ظروف غير عادية إلى قوائم مالية مضللة ، فى ظل تلك الظروف غير العادية يجب أن يتضمن تقرير المراجع فقرة مستقلة أو فقرات تتضمن ما يلى :-

١- وصف ذلك الخروج .

٢- الآثار التقريبية لذلك الخروج كلما كان ذلك عمليا .

٣-الأسباب المرتبطة بتبرير أن الالتزام بذلك المبدأ سيترتب عليه قوائم مالية مضللة .

تلك الفقرة أو الفقرات التوضيحية ربما قد تسبق أو تلى فقرة الرأى ، وفى تلك الظروف قد يعبر المراجع عن رأى غير متحفظ تجاه أتساق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

وغنى عن القول فأن القوائم المالية تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، حيث أن الخروج عن أحد المبادئ المنشورة يكون ضروريا للحفاظ على القوائم المالية من التضليل .

نقص الثبات Lack of Consistency

إذا كان هناك أى تغير فى المبادئ المحاسبية أو فى طرق تطبيقها وله تأثير هام على قابلية القوائم المالية للمقارنة ، فأن المراجع يتعين عليه أضافه فقرة توضيحية تلى فقرة الرأى التى :-

١- تذكر التغير .

٢- تحدد طبيعة ذلك التغير .

٣- تشير إلى إيضاح فى القوائم المالية تناقش التغير .

ولا يقـم المراجع بالإشارة إلى الاتفاق مع التغير ، فأذا ما كان متفق فأن الرأى يجب أن يتم التحفظ عليه بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو يقوم بإصدار رأى عكسى .

الفقرة التوضيحية

فيمـــا يلى مثالا على فقرة توضيحية ملائمة تلى فقرة الرأى بسبب التغير فى أحد المبادئ المحاسبية أو طريقة تطبيقه :-

"كمـــا تم مناقشته فى الإيضاح رقم (×) بالقوائم المالية ، فأن الشركة قد غيرت طريقتها فى احتساب الاستهلاك فى عام (××) " .

التأكيد على أمر معين

قـــد يضيف المراجع فقرة توضيحية أما تسبق أو تلى فقرة الرأى للتأكيد عـــلى أمر معين يخص القوائم المالية ولكن قد لا يعبر عن رأى غير متحفظ على تلك القوائم . حيث يجب إلا يقوم المراجع بأى إشارة فى مثل ذلك النوع من الفقرة التوضيحية فى فقرة الرأى .

٣/٢/٢/٣ المتطلبات الأساسية : الخروج عن الآراء غير المتحفظة

عـــام :-

قد تتطلب الظروف إلا يقوم المراجع بإبداء رأى غير متحفظ على القوائم المالية . وتأسيسا على تلك الظروف يتعين على المراجع أن يقوم بإبداء رأى متحفظ **Qualified Opinion** (باستثناء أو فيما عدا .....) أو يقوم بإبداء رأى

عكسى Adverse Opinion أو قد يقوم بالامتناع عن إبداء الرأى Disclaim On Opinion .

١/٣/٢/٢/٣ الآراء المتحفظة Qualified Opinions

عندما يعبر المراجع عن رأى متحفظ فأنه يتعين عليه أن يفصح عن كافة الأسباب الأساسية لإصدار مثل ذلك الراى فى فقرة توضيحية أو أكثر تسبق فقرة الرأى ، ويجب أن تتضمن فقرة الرأى صيغة ملائمة بالإضافة إلى إشارة إلى الفقرة (أو الفقرات) التوضيحية . ويجب أن يتضمن الراى المتحفظ كلمة استثناء Except or Exception بصيغة معينة مثل باستثناء أو مع استثناء Except for or with Exception of ويتم التعبير عن الآراء المتحفظة عندما يكون :-

- هناك قيد فى النطاق (أو تمنعه عن إبداء الرأى)
- هناك خروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (أو قد يعبر عن رأى عكسى).

ويتضمن الشكل الايضاحى رقم (٢/٤) ، (٢/٥) أمثلة على تقارير المراجعين المتحفظة سواء بسبب قيد النطاق أو بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

شكل أيضاحى رقم (٤/٢)
تقرير مراجع ذوى رأى متحفظ
بسبب قيد النطاق

تقرير المراجع الحيادى

يتم كتابة الفقرة الأولى كما جاءت فى تقرير المراجع النموذجى .

فيما عدا ما سيتم مناقشته فى الفقرة التالية ، قمنا بأداء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتلك المعايير تتطلب أن تقوم بتخطيط وأداء عملية المراجعة ... ثم يتم كتابة نفس فقرة النطاق حسب التقرير النموذجى ...

لم نتمكن من الحصول على القوائم المالية التى تمت مراجعتها المؤيدة لاستثمارات الشركة فى شركة أجنبية تابعة بمبلغ (×××) جنيه ، ومبلغ (×××) جنيه على التوالى أو على حق ملكيتها فى الأرباح فى الشركة التابعة بمبلغ (×××) جنيه ، مبلغ (×××) جنيه الذى تم تضمينه فى صافى الدخل عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ كما هو موجود فى الإيضاح المتمم للقوائم المالية ، كما لم تتمكن أيضا من الاقتناع باستخدام إجراءات مراجعة بديلة بالقيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الأجنبية التابعة أو حقوق الملكية على أرباحها .

فى رأينا فيما عدا أثار تلك التعديلات إذا أمكن تحديدها أو تمكنا من فحص أدلة الإثبات المرتبطة بالاستثمار فى الشركة الأجنبية التابعة أو أرباحها – فأن القوائم المالية المشار إليها فى الفقرة الأولى بعالية تعرض – فى كافة نواحيها الهامة المركز المالى لشركة (×) الأولى فى ٣١ ديسمبر عام (×××) ، وعام (×××) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

التوقيع :

التاريخ :

شكل رقم (٢/٥)

تقرير المراجع ذو رأى متحفظ

بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تقرير المراجع الحيادى

نفس الفقرة الأول والثانية كما جاءت في التقرير النموذجي للمراجع

قامت الشركة باستبعاد التزام عقد التأجير التمويلى من الأصول الثابتة والقروض فى قائمة المركز المالى ، والذى رأينا يجب أن يتم رسملته من أجل التوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

وإذا ما تم رسملة التزامات عقد التأجير ، فان الأصول الثابتة ستزيد بمقدار (××) جنيه ، (××) جنيه ، كذلك تزيد قيمة القروض طويلة الأجل بمقدار (××) جنيه ، (××) جنيه كذلك الأرباح المرحلة بمقدار (××) جنيه ، (××) جنيه فى ٣١ ديسمبر عام (×××) ، عام (×××) على التوالى ، بالإضافة إلى ذلك سوف يزيد صافى الدخل (أو تخفيضه) بمقدار (××) جنيه، (××) جنيه والارباح لكل سهم ستزيد (أو تخفيضه) بمقدار (××) ، (××) جنيه على التوالى عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ .

فى رأينا فيما عدا أثار عدم رسمله التزامات عقود التأجير التى سبق مناقشتها فى الفقرة السابقة ، فأن القوائم المالية المشار إليها بعاليه تعرض بعدالة فى كافة النواحى الهامة المركز المالى لشركة (×) فى ٣١ ديسمبر عام (×××) ، عام (×××) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

التوقيع :

التاريخ :

قيد النطاق Scope Limitation

قــد تتطــلب القيود Restrictions على نطاق عملية المراجعة سواء تلك المفروضـــة عــن طــريق العميــل أو بسبب الظروف المحيطة - أن يتحفظ المــراجع فى الرأى أو يمتنع عن إبداء الرأى ، وبطبيعة الأمر يجب أن يمتنع المراجع عن إبداء رأيه على القوائم المالية عندما تكون القيود المحيطة بنطاق عملية المراجعة مفروضة جوهريا عن طريق العميل .

عدم التأكد وقيود النطاق Uncertainties and scope Limitations

إذا لم يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية بخصوص عدم التأكد فأنه يجب أن يقــوم بدراسة الحاجة إلى التعبير عن رأى متحفظ (باستثناء Except For) أو يمتنع عن إبداء الرأى . ويعتبر الرأى المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأى بسبب قيــد النطاق إجراء ملائم عندما تكون هناك أدلة إثبات موجودة ولكنها غير متاحة لــلمراجع (عــلى سبيل المثال عدم احتفاظ الإدارة بسجلات معينة أو قيام الإدارة بفــرض قيــد نطاق معين) ، وإذا ما توقع أن دليل الإثبات المرتبط بمعالجة عدم الــتأكد سيصـــبح متاحا فى المستقبل فأن إصدار رأى غير متحفظ Unqualified متضمنة فقرة توضيحية يعتبرا أمرا ملائما .

إيضاحات متممة للقوائم المالية Notes to Financial Statements

قد تتضمن تلك الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات غير مراجعة على سبيل المثال حسابات شكلية أو صورية Pro Forma Calculations يجب أن تخضع لإجراءات المراجعة ، فإذا لم يكن المراجع قادرا على تطبيق

إجراءات المراجعة الضرورية على تلك الإيضاحات فإنه يجب أن يتحفظ عن الرأى أو يمتنع عن إبداء الرأى بسبب قيد النطاق ، ومع ذلك فإن بعض الإفصاحات مثل آثار تلك الحسابات الشكلية Pro Forma Effects لخليط من الأنشطة والأعمال أو الحدث اللاحق Subsequent Event ليست ضرورية لعرض القوائم المالية بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ومن ثم يمكن أن يتم تحديدها بأنها معلومات غير مراجعة Unaudited أو لم يغطيها تقرير المراجع Not Covered by The Auditor's Report

التقرير عن أحد القوائم المالية الأساسية Reporting on One Basic Financial Statement

قد يقوم المراجع بأداء عملية المراجعة والتعبير عن رأى غير متحفظ على أحد القوائم المالية الأساسية مثل قائمة المركز المالى إذا لم يكن نطاق عملية المراجعة مقيدا .

الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها Departure From a Generally Accepted Accounting Principle

عندما تتأثر القوائم المالية جوهريا بالخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يجب على المراجع أن يعبر عن رأى متحفظ أو رأى عكسى .

وعندما يعبر المراجع عن رأى متحفظ فإنه يجب أن يضمن فقرة (أو فقرات) توضيحية مستقلة تسبق فقرة الرأى بحيث تفصح عن :-

١- كافة الأسباب الأساسية التى قادت الى النتيجة المرتبطة بوجود خروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢- الأثار الرئيسية للخروج على القوائم المالية (إذا كان ذلك ممكنا) وينظر فى هذا الصدد القسم رقم ٤٣١ بعنوان كفاية الإفصاح فى القوائم المالية **Adequacy of Disclosure in the Financial Statements** ، فإذا كانت أثار ذلك الخروج غير قابلة للتحديد بشكل معقول فإن تقرير المراجع يجب أن يذكر تلك الحقيقة .

ويجب أن تتضمن فقرة الرأى فى التقرير المتحفظ بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على صيغة تحفظ ملائمة وأشارة الى الفقرة (الفقرات) التوضيحية .

الإفصاح غير الكافى Inadequate Disclosure

إذا لم تفصح القوائم المالية متضمنة الإيضاحات عليها عن المعلومات التى تتطلبها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يجب أن يعبر المراجع عن رأى متحفظ أو رأى عكسى بسبب ذلك الخروج عن تلك المبادئ ، كما يجب أن يوفر تلك المعلومات فى تقرير المراجعة - إذا كان ذلك ممكنا (ينظر القسم رقم ٣٤١ بعنوان كفاية الإفصاح فى القوائم المالية) **Adequacy of Disclosure in the Financial Statements**

حذف قائمة التدفقات النقدية Omission of Statement of Cash Flow

إذا ما أصدرت المنشأة قائمة مركز مالى وقائمة دخل وفشلت فى أن تعرض قائمة تتدفقات نقدية ، فإن المراجع طبيعيا يجب أن يتحفظ فى الرأى. حيث ليس مطلوبا من المراجع عندئذ أن يقوم بإعداد القوائم المالية الأساسية ، ولكن مطلوب منه أن يضمن تقريره أن إدارة المنشأة لم تقم بعرض تلك القائمة.

عدم التأكد والخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Uncertainties and Departures from (GAAP)

قد تسبب عديد من الأمور المرتبطة بالمخاطر وعدم التأكد خروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها وذلك بسبب ما يلي :-

- الإفصاح غير الكافى .
- المبادئ المحاسبية غير الملائمة .
- التقديرات المحاسبية غير المعقولة .

ويجب أن يتحفظ المراجع أو يعبر عن رأى عكسى إذا ما توصل الى أن الأمر الذى يتضمن المخاطر أو عدم التأكد لم يفصح عنه بشكل كافى فى القوائم المالية (ينظر قائمة المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان المحاسبة عن الإلتزامات المحتملة Accounting for Contingencies) .

ويجب على المراجع أن يتحفظ عن الرأى أو يعبر عن رأى عكسى إذا ماتوصل الى المبدأ المحاسبى المستخدم للتقرير عن عملية مالية معينة متضمنة عدم تأكد يجعل القوائم المالية محرفة جوهريا ، وكمثال على ذلك بيع حساب مدين تحصيله يحيطه عدم تأكد وتم التقرير عنه فى ظل طريقة أساس الأستحقاق Accrual Method بدلا من طريقة الدفعات أو طريقة أسترداد التكلفة Installment or Cost Recovery Method طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها .

كما يجب أن يتحفظ المراجع عند إبداء رأيه أو يصدر رأى عكسى إذا ما توصل الى أن الإدارة قد قامت بعمل تقدير غير معقول بنتيجة مستقبلية ترتبط بحدث يحيطه عدم تأكد ، وأن أثاره تجعل القوائم المالية معرضة للتحريف

الجوهرى (ينظر القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية فى أداء عملية المراجعة **Audit Risk And Materiality In Conducting An Audit** بالإضافة الى القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية **Auditing Accounting Estimates**) .

التغيرات المحاسبية – عام Accounting Changes - General

يجب أن يعبر المراجع عن رأى متحفظ إذا :-

١- إذا ماتم أختيار مبدأ محاسبى لا يعتبر أحد مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٢- إذا كانت طريقة المحاسبة عن أثر التغير لم تتم طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٣- إذا لم تقم الإدارة بتوفير تبرير معقول للتغير فى المبدأ المحاسبى .

فإذا كانت أثار التغير جوهرية بشكل كافى ، فإن المراجع يجب أن يعبر عن رأى عكسى عن القوائم المالية . فإذا لم تقم الإدارة بتوفير تبرير معقول عن التغير فى المبدأ المحاسبى ، فإن المراجع يجب – فى السنوات التالية – أن يستمر فى التحفظ فى الرأى عن القوائم المالية لسنة التغير طالما أن تلك القوائم المالية تم عرضها والتقرير عنها ولا يتطلب أن يتم التحفظ فى راى المراجع عن القوائم المالية للسنوات اللاحقة .

التغيرات المحاسبية – السنوات التالية Accounting Changes-Subsequent Years

عندما يعبر المراجع عن رأى متحفظ أو رأى عكسى عن أتساق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لسنة التغير ، فإن المراجع يجب عليه أن يقوم بالأتى عند التقرير عن القوائم المالية للسنوات التالية :-

١- الإفصاح عن التحفظات **Reservation** تجاه القوائم المالية لسنة التغير إذا ما تم عرض تلك القوائم المالية والتقرير عنها مع القوائم المالية للسنة التالية .

٢- إذا تبنت المنشأة مبدأ محاسبى معين ليس من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فإن المراجع يجب أن يعبر عن رأى متحفظ أو رأى عكسى عن القوائم المالية للسنة التالية أعتمادا على الأهمية النسبية للخروج عن تلك القوائم المالية .

٣- إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن أثار التغير فى المبدأ المحاسبى المستقبل عندما يتعين التقرير عن الأثار التراكمية للتغير فى سنة التغير ، يجب أن يعبر المراجع عن رأى متحفظ أو رأى عكسى على القوائم المالية للسنة التالية أعتمادا على الأهمية النسبية لأثر الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على تلك القوائم المالية .

٢/٣/٢/٢/٣ الأراء العكسية **Adverse Opinions**

يتم التعبير عن الأراء العكسية عندما يعتقد المراجع بأن القوائم المالية كوحدة واحدة لم يتم التعبير عنها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وعندما يعبر المراجع عن الأراء المعاكسة فإنه يجب عليه إجراء الأتى:-

١- الأفصاح فى فقرة توضيحية مستقلة تسبق فقرة الرأى فى التقرير عن كافة الأسباب الأساسية لإصدار ذلك الرأى .

٢- تحديد الأثار الرئيسية للأمر الذى أدى الى إصدار ذلك الرأى العكسى عن القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل والتدفقات النقدية) . إذا كان ذلك ممكنا عمليا (ينظر القسم رقم ٤٣١ من إيضاح معايير المراجعة

رقم (٣٢) بعنوان كفاية الإفصاح فى القوائم المالية . فإذا لم يتم تحديد تلك الأثار بشكل معقول ، فإن تقرير المراجع يجب أن يذكر تلك الحقيقة .

٣- أن تتضمن فقرة التقرير إشارة مباشرة الى تلك الفقرة التوضيحية المستقلة.

يتضمن الشكل التالى رقم (٦/٢) مثالا عن تقرير المراجع الذى يتضمن التعبير عن الرأى العكسى .

شكل رقم (٦/٢)

تقرير مراجعة يتضمن رأى عكسى

بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تقرير المراجع الحيادى

نفس الفقرتين الأولى والثانية من تقرير المراجع النموذجي

كما تم مناقشته فى الإيضاح رقم (×) المرفق بالقوائم المالية ، فإن الشركة قامت بالتحديد الدفترى لمبانيها ومعداتها وألاتها عند قيم تم تقديرها ، وقامت بأحتساب الأستهلاك تأسيسا على تلك القيم بالإضافة الى ذلك فإن الشركة لم توفر لأغراض حساب ضريبة الدخل الفروقات بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى بسبب أستخدامها بالنسبة لأغراض ضرائب الدخل طريقة الدفعات للتقرير عن مجمل الربح من أنواع معينة من المبيعات، تستلزم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم تحديد قيم المبانى والألات والمعدات عند قيم ليست أكثر من تكلفتها الدفترية مطروحا منها الإستهلاك محسوبا على تلك القيم كما يجب أن يتم توفير ضرائب الدخل المؤجلة .

بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المشار إليها بأعلاه فى عام ×××× وعام ×××× ، فإن المخزون قد تزايد بمبلغ ×× جنيه ، ومبلغ ×× جنيه نتيجة تحميل مصروف صناعى أضافى للأهلاك بالزيادة ، كما أن الأصول الثابتة سيتم تحميلها بإهلاك متجمع أقل ، من ثم فقد ظهرت بمبلغ ×× جنيه ، مبلغ ×× جنيه بالزيادة

تأسيسا على تكلفتها ، كما أن ضرائب الدخل المؤجلة بمبلغ ×× جنيه ،بمبلغ ×× جنيه لم يتم تسجيلها مما ترتب عليه زيادة في الدخل المحتجز بمبلغ ×× جنيه ، ××جنيه وفى الفائض الذى تم تقييمة بمبلغ ×× ، مبلغ ×× على التوالى . بالنسبة للسنوات المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ×××× ، عام ×××× فأن تكلفة البضاعة المباعة قد تزايدت بمبلغ ×× جنية ، ×× جنيه على التوالى بسبب أثار طريقة المحاسبة عن الأهلاك المشار إليها بعاليه وضرائب الدخل المؤجلة بمبلغ ×× ، ومبلغ ×× جنيه لم يتم توفيرها مما ترتب عليه زيادة فى صافى الدخل بمبلغ ×× جنيه ، ×× جنيه على التوالى .

فى رأينا بسبب اثار تلك الأمور السابق منا قشتها فى الفقرة السابقة فان القوائم المالية المشار إليها بعاليه لا تعبر بعدالة عن المركز المالى لشركة × فى ٣١ ديسمبر عام ×××× ،عام ×××× أو نتائج أعمالها او تدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

التوقيع :

التاريخ :

٣/٢/٢/٣/٣ الأمتناع عن أبداء الراى Disclaimer Opinion

يمتنع المراجع عن إبداء رأيه عندما لم يقم بأداء عملية مراجعة كافية النطاق للدرجة التى تمكن من تكوين رأى عن القوائم المالية ، وبطبيعة الأمر يجب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأى عن القوائم المالية عندما يتم فرض قيود نطاق جوهرية عن طريق العميل .

ولا يتعين على المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأى بسبب اعتقاده بأن هناك خروج جوهرى عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

يجب أن يقوم المراجع بإجراء الأتى عند الامتناع عن إبداء الرأى بسبب قيد النطاق:-

١- الإشارة فى فقرة توضيحية مستقلة إلى الأسباب التى تجعل عملية المراجعة لا تتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها .

٢- التحديد فى فقرة الأمتناع عن إبداء الرأى أن نطاق عملية المراجعة كان غير كافيا لضمان عملية إبداء الرأى .

٣- يجب ألا يتضمن تقرير المراجع فقرة النطاق .

وفيما يلى تقرير المراجع عن الأمتناع عن إبداء رأيه بسبب قيد النطاق فى الشكل رقم (٢/٧) .

شكل رقم (٧/٢)

تقرير مراجعة يتضمن الامتناع عن إبداء الرأى

بسبب وجود قيد فى النطاق

تقرير المراجع الحيادى

تعاقدنا على مراجعة قائمة المركز المالى لشركة × فى ٣١ ديسمبر عام ×××× ، عام ×××× والقوائم المرتبطة بقائمة الدخل ، وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة .

يجب أن يتم حذف فقرة النطاق من التقرير النموذجى .

لم تقم الشركة بجرد المخزون المادى فى عام ×××× او عام ×××× ، والذى تم تحديده فى القوائم المالية المرفقة بمبلغ ×× جنيه فى ٣١ ديسمبر عام ×××× ، ومبلغ ×× جنيه فى ٣١ ديسمبر عام ×××× علاوة على ذلك فإن أدلة الأثبات المؤيدة لتكلفة الأصول الثابتة التى تم أقتنائها قبل٣١ديسمبر عام ×××× لم تعد متاحة ، أن سجلات الشركة والظروف لم تتح تطبيق اى إجراءات مراجعة أخرى سواء على المخزون أو على الآلات والمعدات .

وبسبب عدم قيام الشركة بإجراء الجرد على المخزون المادى فإننا لم نتمكن من تطبيق إجراءات مراجعة اخرى لآقناعنا بكميات المخزون وتكلفة الآلات والمعدات ، وأن نطاق عملنا لم يكن كافيا لتمكيننا من إبداء الرأى ، ومن ثم فإننا لن نعبر عن أى رأى على تلك القوائم المالية .

التوقيع :

التاريخ :

٤/٢/٢/٣ المتطلبات الأساسية : تقارير القوائم المالية المقارنة Fundamental Requirements : Reports on Comparative Financial Statement

عـــام

يجب أن يقوم المراجع المستمر بتحديث تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة والتى يتم عرضها على أساس مقارن مع القوائم المالية فى السنة الحالية :

وعندما يقوم بذلك فانه يجب عليه أن يدرس أثار الظروف أو الأحداث التى تصل إلى علمه أثناء مراجعة القوائم المالية الحالية التى قد تؤثر علىالقوائم المالية للسنة السابقة .

ويجب أن يتم تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المقارنة بنفس تاريخ أتمام المراجعة الأكثر حداثة .

تغير الرأى Change of Opinion

فى أى تقرير تم تحديثه إذا قام المراجع بالتعبير عن رأى مختلف عن ذلك الراى سبق أصداره على القوائم المالية فى فترة ماضية فأنه يجب أن يقوم باجراء التالى :-

١- الإفصاح عن كافة الأسباب الأساسية للرأى المختلف فى فقرة توضيحية مستقلة تسبق فقرة الرأى فى التقرير .

٢- يجب أن تفصح الفقرة التوضيحية عما يأتى :-

أ- تاريخ تقرير المراجع السابق .

ب- نوع الرأى الذى تم التعبير عنه سابقا .

ج-الظروف أو الأحداث التى جعلت المراجع يعبر عن رأى مختلف.

د- أن الرأى الذى تم تحديثة عن القوائم المالية للفترة السابقة مختلف عن الرأى الذىتم التعبير عنه سابقا على تلك القوائم المالية .

إعادة إصدار تقرير مراجع سابق Reissuance of Predecessor Auditor's Report

إجرءات المراجع السابق Predecessor's Procedures

قبل إعادة إصدار أو الموافقة على إعادة إستخدام تقرير سبق إصداره على قوائم مالية لفترة سابقة ، وعندما يتم عرض تلك القوائم المالية على أساس مقارن مع قوائم مالية تمت مراجعتها لفترة سابقة ، فإن المراجع السالف يجب أن يدرس عما إذا كان التقرير السابق على تلك القوائم مازال ملائما أم لا ، ويجب على المراجع فى تلك الظروف أن يقوم بإجراء ما يلى :-

١- الإطلاع على القوائم المالية للفترة الحالية .

٢- مقارنة القوائم المالية للفترة السابقة التى قام المراجع السالف بإصدار تقريره عنها مع قوائم مالية يجب تقديمها لأغراض المقارنة .

٣- الحصول على خطابات إقرار من :-

أ- المراجع اللاحق ينص فيها ما إذا كانت الأمور التى كشفت عنها المراجعة اللاحقة يمكن أن يكون لها أثر جوهرى أو يتطلب الإفصاح عنها فى القوائم المالية التى تم التقرير عنها عن طريق المراجع السالف.

ب- إدارة العميل السابق تنص على ما إذا كانت أى معلومات قد نمت الى علمها وتجعلها تعتقد بأى إقرارات سابقة يجب أن يتم تعديلها ، وما إذا كانت أى أحداث قد حدثت بشكل لاحق على تاريخ الميزانية عن القوائم المالية التى تم التقرير عنها لأخر فترة سابقة عن طريق المراجع السالف سوف تتطلب التعديل أو الإفصاح عنها فى القوائم المالية .

تأسيسا على تلك الإجراءات فإذا ما أعتقد المراجع السالف بأن التقرير السابق إصداره يجب أن يتم تعديله فإنه يجب أن يقوم بإجراء أستفسارات بشأن تلك الأمور ويقوم بأداء إجراءات أخرى يعتبرها ضرورية .

تعديل تقرير المراجعة السابق إصداره Revision of Previously Issued Report

إذا ما أستنتج المراجع السابق بأن التقرير السابق إصداره يجب أن يتم تعديله ، فإن التقرير الذى يتم تحديثه يجب أن يفصح عن كافة الأمور الأساسية لإصدار رأى مختلف فى فقرة توضيحية مستقلة تسبق فقرة الرأى فى التقرير ويجب أن تفصح الفقرة التوضيحية عما يأتى :-

١- تاريخ تقرير المراجع السابق إصداره .

٢- نوع الرأى السابق التعبير عنه .

٣- الظروف أو الأحداث التى تجعل المراجع يعبر عن راى مختلف .

٤- أن الرأى الذى يتم تحديثه على القوائم المالية للفترة السابقة مختلف عما سبق التعبير عنه سابقا على تلك القوائم المالية .

تحديد تاريخ التقرير المعاد إصداره Dating of Reissued Report

عندما يتم إعادة إصدار تقرير المراجع عن قوائم مالية لفترة سابقة فإن المراجع السابق يجب أن يستخدم تاريخ التقرير السابق .

فإذا قام المراجع السابق بتعديل التقرير أو بالتقرير عن القوائم المالية التى سبق إعادة تحديدها ، فإن المراجع السابق يجب أن يقوم بتحديد تاريخ ثنائى **Dual Date** للتقرير .

عدم تقديم تقرير المراجع السابق Predecessor Auditor's Report Not Presented

عندما لايتم تقديم تقرير المراجع السابق عن القوائم المالية للفترة السابقة فإن المراجع اللاحق يجب أن يشير فى فقرة إفتتاحية فى تقريره عن الأتى :-

١- أن القوائم المالية للفترة السابقة تمت مراجعتها عن طريق مراجع أخر

٢- تاريخ تقرير المراجع السابق .

٣- نوع التقرير الذى تم إصداره عن طريق المراجع السابق .

٤- الأسباب الأساسية لإصدار تقرير بخلاف التقرير النموذجى .

٣/٢/٣ أساليب تطبيق المعيار Techniques For Application

يحدد الجدول التالى الظروف التى تتطلب تعديل التقرير النموذجى للمراجع وأثار التعديل على ذلك التقرير النموذجى .

الظروف	أنواع الرأى			
	غير متحفظ	متحفظ	عكسى	الأمتناع
١- رأى يتأسس فى جزء منه على تقرير مراجع أخر .	×			
٢- رأى يتأسس على القاعدة رقم ٢٠٣	×			
٣- نقص الثبات .	×			
٤- بيانات مطلوبة بشكل ربع سنوى محذوفة أو لم يتم فحصها .	×			
٥- معلومات مكملة مطلوبة تم حذفها أو لم يتم فحصها .	×			
٦-معلومات أخرى فى مستند يتضمن قوائم مالية تمت مراجعتها غير متسقة جوهريا مع معلومات القوائم المالية .	×			

٧- التأكيد على أمر معين .	×			
٨- قيد فى النطاق		×		×
٩- التقرير عن أحد القوائم المالية فقط	×			
١٠-الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .		×	×	
١١- أفصاح غير كافى .		×	×	
١٢- التغير فى المبدأ المحاسبى :				
أ- مبدا تم أختباره حديثا لايعتبر أحد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .		×	×	
ب- طريقة محاسبية غير صحيحة عن أثر التغير .		×	×	
ج-عدم توفير تبرير معقول عن التغير.		×	×	

قيد النطاق Scope Limitation

عـــام

يعتمد القرار الخاص بإبداء رأى متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأى على تقييم المراجع للأهمية النسبية للإجراء المحذوف على مقدرته على تكوين رأى معين على القوائم المالية التى تمت مراجعتها.

بصفة عامة يتأثر تقييم المراجع بما يلى :-

١- طبيعة وحجم **Nature and Magnitude** الأثار المحتملة .

٢- جوهرية **Significace** بند القوائم المالية الى قيد النطاق .

٣- درجة أنتشار البند وتغلغله **Pervasiveness** .

وبصفة عامة ترتبط درجة أنتشار البند بعدد البنود فى البنود فى القوائم المالية ، بمعنى عزل ذلك البند الى عديد من البنود أو الدرجة التى يؤثر فيها ذلك البند على البنود الأخرى . على سبيل المثال فإن مخزون أخر الفترة يؤثر على كثير من البنود مثال ذلك الأصول المتداولة، نسبة التداول ، مجمل

الربح ، ضرائب الدخل ، وصافى الدخل ، فى حين أن الأستثمار فى ظل طريقة حقوق الملكية تؤثر على بنود قليلة فى القوائم المالية .

القيود الشائعة على النطاق Common Restriction on Scope

تتضمن القيود الشائعة على نطاق عملية المراجعة مايلى :-

١- ملاحظة الجرد المادى للمخزون .

٢- المصادقة على حسابات المدينين .

٣- المحاسبة على الأستثمارات طويلة الاجل بأستخدام طريقة حقوق الملكية عندما لا يكون المراجع قادرا على الحصول على قوائم مالية تمت مراجعتها للشركة المستثمر فيها **Investee** .

فإذا لم يقم المراجع بملاحظة الجرد الفعلى للمخزون بسبب ظروف مثل تعيينه بعد نهاية العام فإنه يجب أن يقوم بتطبيق إجراءات بديلة [1] ، والتى قد تعتمد على ملاحظة كافة او جزء من الجرد المادى بعد نهاية العام والتتبع السابق لنهاية السنة عن طريق التسوية بالإضافات والمبيعات بين نهاية السنة وتاريخ الجرد الفعلى الذى تم ملاحظته . وعندما يتم أستخدام إجراءات بديلة يجب أن يقوم المراجع دائما أو ملاحظة بعض العد المادى للمخزون وتطبيق أختبارات ملائمة على العمليات خلال الفترة مابين نهاية العام وتاريخ الملاحظة .

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ،كيف تراجع حسابات منشأة – الكتاب الرابع من موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

وإذا لم يقم المراجع بالمصادقة على حسابات المدينين فى نهاية السنة بسبب ظروف مثل تعيينه بعد نهاية العام ، فإنه قد يقوم بإجراء الأتى فى وقت تعيينه :-

١- إجراء محاولة للمصادقة على الأرصدة فى نهاية العام أو على المبيعات الفردية أو المتحصلات النقدية .

٢- إجراء مصادقة على العمليات التى تقع خلال الفترة ما بين نهاية العام وتاريخ إجراء المصادقة .

وبعض من حسابات المدينين تتسم بعد إمكانية إجراء مصادقة على أرصدتها فى أى فترة من الزمن ، وفى ظل تلك الظروف فإن المراجع يجب أن يدرس فحص المتحصلات النقدية اللاحقة لها أو فحص فواتير مبيعاتها .

وإذا لم يكن المراجع قادرا على الحصول على قوائم مالية تمت مراجعتها على الشركات المستثمر فيها أستثمارات طويلة الأجل تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية ، يتعين عليه فحص الأنواع الأخرى للقوائم المالية (التى تمت تجميعها **Compiled** أو فحصها **Reviewed** تم اعدادها داخليا) أعتمادا على الأهمية النسبية للأستثمار بالإضافة الى تطبيق إجراءات مراجعة على تلك القوائم .

وإذا كان هناك قيد فى النطاق وأقتنع المراجع بتطبيق إجراءات بديلة ، من ثم يجب ألا يتم إجراء أية اشارة بتقرير المراجع الى تلك الظروف .

القيود المفروضة عن طريق العميل Restrictions Imposed by Client

وكما تم الإشارة سابقا فى المتطلبات الأساسية . عندما يكون هناك قيود فى النطاق تم فرضها عن طريق العميل ، فإن المراجع يجب أن يمتنع بطبيعة

الحال عن إبداء رأيه على القوائم المالية ، ويتمثل المنطق وراء أمتناع المراجع عن إبداء رأيه فى مثل تلك الظروف فى ان العميل فى مركز يجعله يتجنب القيد وأن المراجع لا يستطيع أن يعرف ما الذى كان سيجده عن طريق التخلى عن ذلك القيد .

الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Departure From GAAP

يعتمد القرار الخاص بالتعبير عن رأى متحفظ أو رأى عكسى بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على درجة الأهمية النسبية لذلك الخروج . وتتمثل معايير تحديد درجة الأهمية النسبية لذلك الخروج على النحو التالى :-

- الأهمية النسبية لقيمة تلك الأثار .
- الأهمية النسبية للبند الى المنشأة (على سبيل المثال المخزون فى شركة صناعية) .
- درجة أنتشار وتغلغل التحريف .
- أثر التحريف على القوائم المالية كوحدة واحدة .

وفى الواقع التطبيقى العملى يقوم المراجعون بدراسة الهدف من خروج الإدارة المحتمل عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها - ولاشك أن الحكم الشخصى للمراجع بأن الإدارة تستهدف من ذلك هو تضليل المستخدمين سيجعله بطبيعة الحال يقوم بإصدار رأى عكسى .

٣/٣ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع معيار المراجعة الامريكى عن إعداد تقارير المراجعة عن القوائم المالية

١/٣/٣ شرح معيار المراجعة المصرى :

تناول معيار المراجعة المصرى موضوع تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية من خلال (٤٦) فقرة يمكن إبرازها وشرحها على النحو التالى:-

أولا : تناولت مقدمة المعيار أربعة فقرات أساسية أوضحت ما يلى :-

١- هدف المعيار وهو إرساء وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الذى يتم إصداره نتيجة مراجعة القوائم المالية . [١]

٢- يقوم مراقب الحسابات بإبداء الرأى على القوائم المالية فى ضوء فحصه وتقييمه للنتائج المستخرجة من أدلة المراجعة التى حصل عليها .

٣- يتعين أن يرتكز فحص وتقييم مراقب الحسابات لتلك الأدلة على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى ضوء (أ) معايير المحاسبة المصرية ، (ب) مدى الأتفاق مع متطلبات القوانين المصرية السائدة . [٢]

٤- يجب أن يكون الرأى الذى يتضمنه تقرير مراقب الحسابات(أ) مكتوبا، (ب) وواضحا على القوائم المالية ككل .

---

[١] ينتقد المؤلف مسلك القائمين على المعيار فى تحديد هدف المعيار بأنه أرساء معايير (حسب نص المعيار) ، ويعتبر ذلك سوء صياغة .

[٢] ينتقد المؤلف صياغة الفقرة الرابعة ، حيث أن معايير المحاسبة المصرية صدرت منقوصة (حتى يناير ٢٠٠١ ثم إصدار عدد ٢٢ معيارا فقط) ، وكان الأحرى الإشارة الى معايير المحاسبة الدولية فى الموضوعات الأخرى التى لم تتناولها بعد المعايير المصرية .

ثانيا: تناولت العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات عدد (٢٢) فقرة اساسية من المعيار يمكن إيضاحها على النحو التالى :-

يتضمن تقرير مراقب الحسابات تسعة عناصر أساسية حسب الفقرة الخامسة من المعيار هى :-

١- عنوان التقرير : تقرير مراقب الحسابات .

٢- الموجه إليهم التقرير: عادة ما يوجه إما الى المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة فى الشركة المساهمة ، أو الشركاء أو المديرين فى الشركات الاخرى . [(١)]

٣- فقرة أفتتاحية : وتضمنت أربعة فقرات فى المعيار هى :-

- حددت الفقرة الثامنة أنه يتم تحديد القوائم المالية المراجعة (ثلاثة قوائم هى قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية) ، كما يجب تحديد التاريخ والفترة التى تعبر عنها تلك القوائم . [(٢)]
- أوضحت الفقرة رقم (٩) أن القوائم المالية هى مسئولية إدارة المنشاة، وأن مسئولية مراقب الحسابات هى إبداء الرأى عليها فى ضوء مراجعته لها .
- أشارت الفقرة العاشرة الى أن تلك القوائم هى مسئولية الإدارة وبإعتبار أن إعدادها يتطلب إصدار الإدارة لاحكام شخصية وتقديرات محاسبية هامة فضلا عن تبنى سياسات محاسبية معينة ، وكررت الفقرة مسئولية مراقب

---

(١) يلاحظ سوء العرض والترتيب للاطراف الموجه إليهم التقرير فى الفقرة السابعة من المعيار – وقد تعمد المؤلف إجراء ذلك الترتيب السليم ، بحيث يتم ربط الفئة حسب نوع الشركة .

(٢) كان الأحرى إضافة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الى القوائم الثلاثة ، وتجدر الإشارة الى أن معيار المراجعة الدولى الاول بعنوان عرض القوائم المالية قد تضمن قائمة اخرى هى قائمة حقوق الملكية وهى تعكس التغيرات فى تلك الحقوق بين تاريخين للميزانية .

الحسابات وحصرها فى إبداء الرأى على تلك القوائم المالية بناء على مراجعته لها .

- نصت الفقرة الحادية عشرة على نموذج للفقرة الافتتاحية متضمنة العناصر السابقة .

٤- فقرة النطاق : وقد تضمنت خمسة فقرات لتصف طبيعة عملية المراجعة هى :-

- أكدت الفقرة (١٢) من المعيار على وجوب تضمين التقرير وصفا لنطاق عملية المراجعة عن طريق توضيح أن المراجعة قد تمت (أ) وفقا لمعايير المراجعة المصرية (ب) ووفقا للقوانين واللوائح السارية . [١]

- أكدت الفقرة (١٣) من المعيار على وجوب تضمين التقرير عبارة أن المراجعة قد خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب **Reasonable Assurance** عن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية . [٢]

- أكدت الفقرة (١٤) من المعيار على وجوب وصف عملية المراجعة فى التقرير بأنها تتضمن :-

أ- أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة (الفحص الأختبارى) للأدلة المؤيدة سواء (أ) للقيم أو (ب) الافصاحات .

---

(١) كان الاحرى الإشارة الى أن المراجعة قد تمت طبقا لمعايير المراجعة الدولية أيضا بجانب المصرية ، لأن معايير المراجعة المصرية الصادرة حتى تاريخ أصدارها تنحصر فى ستة معايير ، ويتم اللجوء الى معايير المراجعة الدولية فى الموضوعات الأخرى التى لم تتناولها المعايير المصرية بعد طبقا للقرار الوزارى السالف الإشارة اليه .

(٢) وحسنا فعل المعيار فى الفقرة (١٣) من أستخدام كلمة تأكيد Assurance وليس تأكد - ذلك المصطلح الذى تم أستخدامه فى المعيار الأول معيار أطار عمل معايير المراجعة المصرية - كما سبق وأن أوضح المؤلف .

ب- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية .

ج- تقييم للتقديرات الهامة المستخدمة فى إعداد القوائم المالية .

ء- تقييم عرض القوائم المالية ككل .

- أضاف المعيار المصرى فى الفقرة (١٥) على أنه :-

أ- يجب أن يتضمن التقرير ما يفيد أن مراقب الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التى رآها لازمة لأغراض المراجعة . (١)

ب- كما يجب أن يتضمن التقرير أيضا بأن أعمال المراجعة التى قام بها المراقب توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأى على القوائم المالية .

- أورد المعيار فى الفقرة (١٦) نموذج لما يرد فى فقرة النطاق ، بحيث يتضمن ما سبق . وهو فى نظر المؤلف تكرار لما سبق ولما يرد فى التقرير النموذجى لمراقب الحسابات .

٥- فقرة الرأى على القوائم المالية : وتتضمن عدد (٥) فقرات أساسية هى :-

- حيث أشارت الفقرة (١٧) من المعيار على وجوب تضمين التقرير كافة جوانبها الهامة عن المركز المالى ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية .

- أكدت الفقرة (١٨) من المعيار على أن عبارة تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة تشير الى أن مراقب الحسابات يأخذ فى أعتباره تلك الأمور ذات الأهمية النسبية للقوائم المالية . وهى ما تؤكد ما تم الإشارة اليه فى القرار الوزارى الخاص بإصدار تلك المعايير . (٢)

---

(١) تعتبر تلك الفقرة مستخدمة فى معايير المراجعة المصرية ولا توجد فى المعايير الدولية ، حيث تم التأثر بمتطلبات أحكام قانون الشركات المصرى .

(٢) حيث نصت الفقرة الخامسة من تمهيد معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ على : " تطبق معايير المراجعة المصرية على الأمور ذات الأهمية النسبية فقط " .

- أكدت الفقرة (١٩) ، (٢٠) على الإطار الذى أعدت على أساسه القوائم المالية وهى (أ) طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، (ب) وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة .

- تضمنت الفقرة (٢١) من المعيار على نموذج لفقرة الرأى فى تقرير المراجعة والتى تضمنت البنود السابقة (وهو تكرار لما سبق ولما سيرد) .

٦- المتطلبات الالزامية الأخرى .

أستمد المعيار المصرى رقم (٢٠٠) مجموعة من المتطلبات الإلزامية الاخرى التى يتعين أن يتضمنها تقرير المراقب وهى :-

١- ما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة .[1]

٢- ما إذا كان الجرد قد تم طبقا للأصول المرعية .

٣- ما إذا كانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفى بالغرض منه .

٤- ما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة .

٥- ما إذا كان البنك لم يخالف أيا من أحكام القانون ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ وتعديلاته .

ولاشك أن تلك المتطلبات يقتضيها قانون الشركات أو قوانين البنوك ، أو دستور وأداب سلوك المهنة المصرى .

---

[1] ينتقد المؤلف مسلك المعيار فى النص على ماإذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة أو إذا كانت المنشاة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفى بالغرض منه . حيث أن ذلك يتناقض مع ماينص عليه تقرير المراجعة من أن إعداد تلك القوائم المالية (بما يتضمنه من قيم وأفصاحات وسياسات محاسبية وتقديرات هامة) يتم طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المرتبطة ، ولا يمكن تصور بعد ذلك ان الشركة لا تمسك حسابات مالية أو تكاليف منتظمة !! .

٧- تاريخ التقرير .

أكدت الفقرة (٢٤) من المعيار على أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ يوم أكتمال عملية المراجعة ، وبعد إعتماد الإدارة للقوائم المالية ، بحيث يتم التحقق من أخذ المراقب لأثار الأحداث والمعاملات التى تمت الى علمه حتى ذلك التاريخ .

٨- عنوان مراقب الحسابات .

أشارت الفقرة (٢٥) من المعيار على ضرورة تحديد المدينة التى يقع فيها مكتب مراقب الحسابات .

٩- توقيع مراقب الحسابات .

حيث أكدت الفقرة (٢٦) من المعيار على ضرورة توقيع التقرير بأسم مراقب الحسابات الذى تم تعيينه فى الجمعية العامة للشركة والمسئول عن عملية المراجعة .

ثالثا : تتعدد تقارير مراقب الحسابات حيث قد تصدر أما (أ) برأى غير متحفظ أو (ب) برأى معدل . وقد تناولت الفقرة من (٢٨-٤٦) تلك الانواع على النحو التالى :-

أ- تقرير مراقب الحسابات المتضمنة راى غير متحفظ

تناولت الفقرة (٢٨) من المعيار ذلك الرأى ، حيث تم التأكيد على إبداء مراقب الحسابات ذلك الرأى عندما :-

- يقتنع بأن القوائم المالية تعبر بوضوح فى جميع جوانبها الهامة عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .

– وطبقا لما يشير إليه ذلك الرأى بين ثناياه يتعين تحديد أى تغييرات فى المبادئ المحاسبية ، وطرق تطبيقها والاثار المترتبة عليها بدئه والإفصاح عنها بالقوائم المالية .

وقد تضمنت تلك الفقرة نموذج كامل لتقرير مراقب الحسابات الذى يعبر عن رأى غير متحفظ ، بحيث يتضمن كافة العناصر التسعة سالفة الذكر .

ب– تقرير مراقب الحسابات الذى يتضمن راى معدل

ويتم إصدار ذلك الراى المعدل حسبما أشارت الفقرة (٢٩) من المعيار فى موقفين:– (١) أمور لا تؤثر على الرأى ، (٢) أمور تؤثر على الرأى .

١– أمور لاتؤثر على رأى مراقب الحسابات :–

وتناولت الفقرة (٣٠–٣٣) من المعيار تلك الأمور ، حيث فى ضوئها يتم توجيه أنتباه القارئ لذلك الأمر ، ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالى :–

١– فقد أشارت الفقرة (٣٠) من المعيار الى تعديل تقرير المراقب فى حالات معينة بإضافة فقرة توجه أنتباه القارئ لأمر معين على القوائم يكون قد ورد تفصيلا ضمن الإيضاحات المتممة لها .

وتضاف تلك الفقرة بعد فقرة الرأى مع الإشارة الى ان رأى المراقب لا يعتبر متحفظا لأن ذلك الأمر لايؤثر على رأيه .

٢– كما أشارت الفقرة رقم (٣١) على وجوب تعديل المراقب لتقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة الأستمرارية .

وقد أوضحت الفقرة (٢٤) نموذج لتلك الفقرة بالإشارة الى معيار الإستمرارية . (١)

بدون تقييد لراينا فإننا نلفت الإنتباه الى الإيضاح رقم (١) الوارد ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، والذى يدل على أن الشركة قد حققت صافى خسائر مقدارها ـ جنيه خلال السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ـ ، حيث أنه فى ذلك التاريخ كانت إلتزامات الشركة البالغة ـ جنيها تزيد عن إجمالى أصولها البالغة ـ جنيها وهذه الظروف إضافة الى الأمور الاخرى المذكورة فى الإيضاح رقم (١) تدل على وجود شك مادى حول قدرة المنشاة على الاستمرارية .

٣- أشارت الفقرة (٣٢) على تعديل المراقب لتقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر على القوائم المالية وتعتمد نتائجه على تصرفات أو أحداث مستقبلية لايمكن للمنشأة التحكم فيها (بخلاف مشكلة الإستمرارية) ، وقد أشارت الفقرة (٣٣) الى نموذج تلك الفقرة التى تلى فقرة الرأى على النحو التالى :-

" مع عدم إعتبار ذلك تحفظا .... ويتم ذكر الحدث .. ويتم الإشارة الى عدم إمكانية تحديد النتائج النهائية لذلك الحدث - وأنه لم يتم تكوين مخصص لاى ألتزام ينشأ عن ذلك الحدث أو التصرف فى القوائم المالية " .

٤- وقد اشارت الفقرة (٣٤) الى أن تلك الفقرة الإيضاحية سواء فى مشكلتى الاستمرارية أوعدم التاكد المؤثر يعتبر إجراء كافى لتوجيه أنتباه القارئ إلا أنه فى الحالات الصارخة قد يدرس المراقب الأمتناع عن إبداء

---

(١) يتم اللجوء فى تلك الحالة الى معيار المراجعة الدولى رقم (٥٧٠) بعنوان الاستمرارية ملائمة أستخدام الإدارة لغرض الإستمرارية فى إعداد القوائم المالية .

الرأى (على سبيل المثال حالة تعاظم عدم التاكد بوقوع أحداث هامة تؤثر بشكل جسيم على القوائم المالية) .

٥- وقد يضيف المراقب فقرة أخرى بعد فقرة الرأى للتقرير عن أمور أخرى لاتؤثر على القوائم المالية ، على سبيل المثال عندما يكون هناك ألتزام قانونى للأفصاح عن معلومات أضافية بالتقرير .

٢- أمور تؤثر على رأى مراقب الحسابات :

حيث يتم إبداء راى متحفظ فى ظل وجود ظروف لها تأثير هام على القوائم المالية حاليا ومستقبلا على النحو الموضح فى الفقرة رقم (٣٦) من المعيار :-

أ- وجود قيود على نطاق عمل المراقب

حيث تؤدى تلك الظروف الى إما الى إصدار رأى متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأى .

ب- وجود خلاف مع الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التى اتبعتها أو فى طرق تطبيقها أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية .

وهـنا قـد يتم إصدار رأى متحفظ أو إصدار رأى عكسى وقد أوضحت الفقرات (٣٧-٣٩) تلك المواقف على النحو المبين بالجدول التالى :-

نوع الرأى	الظروف	
	قيد النطاق	الاختلاف مع الإدارة
١-رأى متحفظ qualified Opinion (يتم التعبير عنه بعبارة فيما عدا تأثير الأمر ..)	لاتصل أهمية ذلك القيد أو الاختلاف للدرجة التى تستدعى إبداء رأى عكسى أو الامتناع عن إبداء الرأى . (فقرة ٣٧) .	
٢-رأى عكسى Negative Opinion	–	عندما يكون تأثير الخلاف هاما وعاما للدرجة التى ينتهى معها المراقب الى أن التحفظ فى التقرير يكون غير كافيا للإفصاح عن طبيعة التضليل وعدم التكامل بالقوائم المالية (فقرة ٣٩) .
٣-امتناع عن إبداء الرأى Opinion Disclaimer	عندما يكون الأثر المحتمل للقيد هاما وعاما للدرجة التى يجد فيها المراقب نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة ، ومن ثم يكون غير قادر على إبداء رأى عن تلك القوائم.	

وقد أكدت الفقرة رقم (٤٠) على ضرورة تضمين التقرير – فى فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأى أو عدم الامتناع عن رأى – جميع الأسباب الجوهرية التى أدت إلى اتخاذ المراقب لرأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ ، مع إبراز قيم الأثار المحتملة على القوائم – متى كان ذلك ممكنا .

رابعا : أوضحت الفقرات أرقام (٤٠-٤٤) من المعيار أمثلة على الظروف الـــتى ينـــتج عنها رأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ عند وجود قيود على نطـــاق عمـــل المراقب ، ونماذج تقارير المراجعة فى تلك الظروف على النحو التالى :-

أ-عـــند وجود شروط فى عملية المراجعة تمنع المراقب من القيام ببعض إجـــراءات المـــراجعة يرى ضرورتها : عادة ما لا يقبل المراقب تلك المهمة طبقا لنص الفقرة (٤١) من المعيار .

ب-عند فرض الظروف قيد نطاق : مثال ذلك تعيين المراقب فى توقيت لا يمكـــن مـــن ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون ، ولا يكون قادرا على تنفيذ إجـــراء مـــراجعة معين مرغوب فيه :- فى تلك الأحوال يحاول اتخاذ إجراء بديل للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة .

ج-فى تـــلك الأحوال يتم إصدار رأى متحفظ أو يمتنع المراقب عن إبداء الـــرأى ، ويجب أن يبين التقرير هذا القيد مع الإشارة إلى التسويات المحتملة فى القوائم المالية التى كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد ذلك القيد ، تطبيقا للفقرة (٤٣) من المعيار .

وقد أوضحت الفقرة (٤٤) نموذج لرأى متحفظ نتيجة لقيد فى نطاق عمل المـــراقب ، بالاضافة الى نموذج يتضمن الامتناع عن الرأى نتيجة ذلك القيد أيضا.

خامســـا : كذلـــك فقـــد أوضـــحت الفقرتين ٤٥ ، ٤٦ من المعيار أمثلة الظروف التى ينتج عنها رأى متحفظ عكسى ونماذج تقارير المراجعة فى تلك الظروف.

حيث أشارت الفقرة (٤٥) إلى بعض مظاهر الخلاف مع الإدارة سواء فى السياسات المحاسبية أو فى طرق تطبيقها أو مدى كفاية الإفصاح فى القوائم المالية .

وقد أوضحت الفقرة (٤٦) من المعيار نماذج التقارير عن الأختلافات حول السياسات المحاسبية سواء بإصدار رأى متحفظ نتيجة استخدام طرق محاسبية غير مناسبة أو الإفصاح غير الكافى ، أو إصدار رأى عكسى نتيجة الاختلاف حول السياسات المحاسبية ووجود إفصاح غير كاف.

٢/٣/٣ دراسة مقارنة للمعيارين المصرى والأمريكى

باستقراء كلا من فقرات معيار المراجعة المصرى رقم (٢٠٠) وفقرات معيار المراجعة الصادر من مجمع المحاسبين القانونين الأمريكى يمكن إبداء الملاحظات التالية :-

اولا : جاء معيار المراجعة المصرى برقم (٢٠٠) بعنوان تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية ، فى حين تضمن القسم رقم (٥٠٨)معيار المراجعة الأمريكى بعنوان تقارير عن القوائم المالية التى تم مراجعتها ، وقد توالت إيضاحات معايير المراجعة المختلفة التى ترتبط بذلك القسم (إيضاحات رقم ٥٨ عام ١٩٨٨ ، رقم ٦٤ فى ١٩٩٠، رقم ٧٩ فى عام ١٩٩٧ ، رقم ٨٥ فى عام ١٩٨٨) ، ويقتصر كل من المعيارين على إصدار المراجع أو مراقب الحسابات (المصطلحين هنا مترادفين) لتقريره عند مراجعة القوائم المالية التاريخية .

ثانيا : يتميز معيار المراجعة الأمريكى فى تحديث وتطوير الإيضاحات الخاصة به ، فضلا عن تضمينه التعريفات الأساسية للمصطلحات المرتبطة

(مثال التقرير النموذجى للمراجع ، وعملية المراجعة محل التقرير ، والتقرير غيــر المــتحفظ ، والــتقرير المتحفظ و التقرير العكسى والامتناع عن إبداء الرأى).

كمـــا تميز أيضا بتحديد الهدف من المعيار بصورة أكثر دقة ووضوح مما جاء بالمعيار المصرى الذى انصب على شكل محتوى تقرير مراقب الحسابات، بينما أوضح المعيار الأمريكى هدفه فى المساعدة على تأكيد فهم الجمهور لدور المراجع فى ضوء متطلبات وجوب دراسة التقرير صراحة وبصيغة غير فنية ، وتحديـــد المسئولية الخاصة بالمراجع والإدارة ، والإجراءات التى يتعين أدائها بالإضافة إلى درجة التأكيد التى يتم توفيرها **Degree of Assurance** ، وقد كان لإيضـــاح معيـــار المراجعة رقم (٥٨) الفضل فى تعديل المعيار الثانى لمعايير المـــراجعة المتعارف عليها الخاصة بإعداد التقرير **Reporting Standards** ، أيضا كان لإيضاح معايير المراجعة رقم (٧٩) الفضل فى حذف متطلب التقرير الخـــاص بإضـــافة فقرة توضيحية عن كافة أمور عدم التأكد إلا فى حالة الشك المادى لمقدرة الوحدة على الاستمرارية .

من هنا يمكن القول بأن إيضاحات معايير المراجعة الخاصة بالتقرير عن القوائم المالية المراجعة ترتبط بمعايير المراجعة المتعارف عليها عموما وتؤثر فيها ، كما أنها فى ذات الوقت تؤثر على إيضاحات معايير المراجعة الأخرى المرتبطة .

ثالـــثا : بوجـــة عـــام تتفق مكونات وعناصر التقرير النموذجى فى ظل معيـــارى المراجعة المصرى والأمريكى ، إلا أن هناك عدة اختلافات أساسية هى:-

١- أن عنوان التقرير النموذجى فى المعيار الأمريكى هو تقرير المراجع الحيادى ، بينما فى المعيار المصرى - تقرير مراقب الحسابات ، على أساس أن مصـــطلح مـــراقب الحسابات يوحى ضمنيا بتوافر الحياد والأستقلال طبقا لمتطلبات القانون المصرى .

٢- تتضـــمن فقـــرة النطاق أن عملية المراجعة قد تم أدائها طبقا لمعايير المـــراجعة المتعارف عليها فى ظل المعيار الأمريكى ، بينما فى ظل المعيار المصرى تتم فى ضوء معايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية .

وكما سبق الذكر فأن معايير المراجعة المصرية غير كاملة ، أما فى ظل المعيـــار الأمـــريكى فـــأن هـــناك ربط متكامل بين المعايير المتعارف عليها وإيضاحاتها التى تتعرض للتحديث والتطوير المستمر .

٣- تضـــمن تقريـــر المراجعة فى فقرة النطاق فى ظل المعيار المصرى عبارة مستحدثة غير موجودة فى المعيار الدولى أو الأمريكى ، وهى حصول مـــراقب الحســـابات عـــلى البيانات والإيضاحات التى رآها لازمة لأغراض المـــراجعة ، وذلـــك عـــلى أســـاس أن ذلك ما تقتضيه بطبيعة الحال معايير المراجعة المتعارف عليها ، ولذلك فأن تشديد المعيار المصرى على تلك الفقرة يعـــنى صراحة التأكيد على مسئولية مراقب الحسابات فى ضرورة الحصول على تلك البيانات أو الإيضاحات رغما عما قد يثيره من تناقص نسبى فى أن الفحـــص يتم على أساس الاختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية .

ويـــرى المؤلــف أن لا لــزوم لإضـــافة تلك الفقرة والعمل على ما جاء بالمعيار الأمريكى فى هذا الشأن ، حيث أن تلك الفقرة هى نتاج طبيعى لأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

٤- تتضمن فقرة الرأى فى المعيار المصرى للمراجعة أن القوائم المالية تعــبر بوضـــوح فى كــل جوانبها الهامة عن المركز المالى ونتائج الأعمال والــتدفقات الــنقدية طــبقا لمعاييـــر المحاسبة المصرية ، أما فى ظل معيار المراجعة الأمريكى فان معيار القياس هو مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ولاشـــك أن معايير المحاسبة المصرية مازالت غير كاملة (حيث صدر فقط ٢٢ معيارا مصريا) ، على النقيض من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والــتى تتمــثل فى الأعــراف **Conventions** والقواعد **Rules** والإجراءات الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت معين ، ولا تقتصــــر تــلك المبادئ فقط على الإرشادات العريضة وإنما تشتمل أيضا على الممارسات والإجراءات التفصيلية ، وقد تطورت تلك الإرشادات والممارسات خلال عمر مهنة المحاسبة - ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية هو الهيئة المخولة لإصدار تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (١) .

٥- رغمـــا عن أن تقرير مراقب الحسابات فى ظل المعيار المصرى قد تضـــمن فقرات تفى بمتطلبات ولوائح مصرية سارية ، إلا أن تضمين التقرير

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

-د . أمين السيد أحمد لطفى ، التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دور المعايير المحاسبية فى تشجيع الإستثمار ، بحث غير منشور للمؤلف ، القاهرة ، ٢٠٠٠ .

عما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة ، وما إذا كان الجرد قد تم طبقا للأصول المرعية ، أو إذا كانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفى بالغـــرض مـــنه أمرا منتقدا ، لأن تلك الأمور والمتطلبات لا داعى لها لسابق الإشـــارة إلى أن إعداد تلك القوائم يتم وفقا لمعايير محاسبية متعارف عليها أو أن عملية المراجعة على أساس أختبارى سواء للقيم أو الإفصاحات أو للعرض أو أن تقييـــم السياســـات المحاسبية أو التقديرات الهامة يتم فى ضوء معايير مراجعة متعارف عليها .

٦- أن تقرير مراقب الحسابات فى ظل معايير المراجعة المصرية تقتصر عـــلى شـــركات المســـاهمة أو شـــركات التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحـــدودة ، فى حيـــن أن تقريـــر المراجع الحيادى فى ظل معايير المراجعة الأمريكية يمتد لجميع أنواع الشركات أيا كان شكلها القانونى (شركات أموال أو شـــركات أشـــخاص) ، ويؤكـــد ذلك الدارسة المقارنة للجهه الموجه إليها الـــتقرير فى كـــلا المعيـــارين ، حيـــث فى ظل معايير المراجعة الأمريكية وإيضـــاحاتها يتضـــح أن تـــلك الجهة قد تكون فى المساهمين أو مجلس إدارة الشركة المساهمة ، أو الشركاء أو الشريك المتضامن فى شركات الأشخاص ، وقد يوجه إلى مدير المحاصة أو مالك المنشأة الفردية .

٧- نصت المتطلبات الأساسية المرتبطة بإضافة فقرة توضيحية إلى تقرير المـــراجع النموذجى إلى عديد من الظروف الأشمل من تلك الظروف الموضحة فى ظـــل معيـــار المـــراجعة المصـــرى ، حيـــث بخلاف مقدرة الوحدة على الأستمرارية ، قد يتم إضافة فقرة توضيحية تسبق أو تلى فقرة الرأى على سبيل المثال عندما يتأسس رأى المراجع فى جزء من التقرير على تقرير مراجع أخر ،

أو عـــندما يحدث خروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتى تمنع من أن تكون القوائم المالية مضللة .

٨- تضـــمن تقريـــر المراجع الحيادى فى ظل معيار المراجعة الأمريكى متطلبات أساسية أخرى للتقرير عن القوائم المالية المقارنة أو عند إعادة إصدار تقريـــر مـــراجع سابق أو تعديل تقرير المراجعة السابق إصدارة وتحديد تاريخ التقرير المعاد إصدارة وهذا ما لم يتم تناوله فى معيار المراجعة المصرى .

٩- تضمن إطار معايير المراجعة وإيضاحاتها الصادرة عن طريق مجمع المحاســبين القــانونين عديد من الإيضاحات التى تغطى معايير إعداد التقرير الأربعـــة المـــتعارف عليها ، ولم يتم الاكتفاء فقط بتقرير المراجع عن القوائم المالية التى تم مراجعتها على النحو التالى(١) :-

٤١٠-٤١١ التقيد بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى تقرير المراجع الحيادى.

٤٢٠ الاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٤٣١ كفاية الإفصاح فى القوائم المالية .

٥٠٤ الارتباط بالقوائم المالية .

٥٠٨ تقارير عن القوائم المالية المراجعة .

٥٣٠ تاريخ تقرير المراجع الحيادى .

٥٣٢ تقييد استخدام تقرير المراجع .

٥٣٤ التقرير عن قوائم مالية تم إعدادها للاستخدام فى بلدان أخرى .

٥٤٣ جزء من عملية مراجعة أديت عن طريق مراجعين حيادين أخرين .

٥٤٤ نقص التوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- Guy, Dan M- and D.R Carmichael , GAAS Guide- 2000-2001 Edition, John Wiley & Son , Inc., N. Y., 2000 - 2001 .

الفصل الرابع

المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها بين معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية

الفصل الرابع

المعلومات الأخرى المرافقة

للقوائم المالية التى تم مراجعتها

بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية

مقدمـــه :-

قد تقوم الإدارة أو مجلس إدارة الشركة بتقديم وعرض معلومات مالية فى التقرير السنوى المقدم الى الجمعية العامة والتى قد تتضمن إشارة الى تقرير المراجعة أو يتم إرفاق القوائم المالية المراجعة أو جزء منها مع ذلك الكتيب ، وتلك المعلومات هى ما يطلق عليها بالمعلومات الأخرى المرافقة ، ويثور التساؤل فى مسئولية المراجع عن تلك المعلومات ومدى إتساقها مع المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية المراجعة أو مدى تضمينها أى تحريفات جوهرية للحقائق .

يهتم هذا الفصل بدراسة توفير معايير وإرشادات وقواعد عن الإعتبارات التى يتعين على المراجع مراعاتها بشأن تلك المعلومات الأخرى ، وتأسيسا لذلك فسوف يتم دراسة كل من معيار المراجعة المصرى (الدولى) أو الأمريكى طبقا للجدول لما يلى :-

رقم المعيار	اسم المعيار	نوع المعيار
٢١٠	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها .	المعيار المصرى
٧٢٠	معلومات أخرى فى مستندات متضمنة قوائم مالية تم مراجعتها .	المعيار الدولى
معيار رقم ٨ القسم رقم ٥٥٠	معلومات أخرى فى مستندات تتضمن قوائم مالية تم مراجعتها .	المعيار الأمريكى

تحقيقا لهدف الفصل فسوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١/٤ معيار المراجعة المصرى رقم ٢١٠ - المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها .

٢/٤ معيار المراجعة الأمريكى رقم (٨) القسم رقم ٥٥٠ - معلومات أخرى فى مستندات تتضمن قوائم مالية تم مراجعتها .

٣/٤ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع المعيار الأمريكى .

٤/١معيار المراجعة المصرى رقم (٢١٠) – المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها

٤/١/١ مقدمـه :

١- يهدف هذا المعيار الى إرساء معايير وتوفير إرشادات عن الأعتبارات التى يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية والتى لا يوجد إلزام عليه بالتقرير عنها ، ويطبق هذا المعيار على كتيب التقرير السنوى ، ويمكن أن يطبق أيضا على وثائق أخرى مثل نشرة الأكتتاب فى الأوراق المالية .

٢- تصدر المنشأة عادة كتيبا سنويا يتضمن قوائمها المالية التى تم مراجعتها مع تقرير المراقب عليها ، ويشار الى هذا الكتيب عادة " بالتقرير السنوى " وقد تدرج المنشأة فى هذا الكتيب – إما تطبيقا للقانون أو بحكم العرف – معلومات أخرى مالية وغير مالية ، ولأغراض هذا المعيار ، تسمى هذه المعلومات " المعلومات الأخرى المرافقة " .

وكأمثلة على هذه المعلومات الأخرى ، الملخصات المالية أو الأمور الهامة ،وبيانات عن العمالة ، والنفقات الرأسمالية المخططة والمؤشرات المالية ، وأسماء المديرين وأعضاء مجلس الإدارة ، وأية بيانات أخرى .

٣- يجب على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية أختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التى قام بمراجعتها .

٤- عندما تتعارض المعلومات الأخرى مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية التى تم مراجعتها فقد يؤدى هذا التعارض الى الشك فى الأستنتاجات

التى توصل أليها المراقب من أدلة المراجعة التى سبق الحصول عليها،ويحتمل أيضا الشك فى الأساس الذى بنى عليه المراقب رايه فى القوائم المالية .

٥- يجب على مراقب الحسابات عند إصداره لتقريره عن القوائم المالية أن يأخذ فى الأعتبار المعلومات الأخرى المرافقة حيث أن مصداقية القوائم المالية التى قام بمراجعتها قد تتأثر بالتعارض الذى قد يتواجد بين هذه القوائم المالية والمعلومات الأخرى المرافقة سواء كان هناك إلزام قانونى أو تعاقدى على المراقب بالتقرير عن المعلومات الاخرى المرافقة أم لا.

٦- تطلب بعض الجهات الرسمية من مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات محددة على بعض المعلومات الأخرى ، وإذا أغفلت مثل هذه المعلومات الاخرى أو شابها نواحى نقص أو قصور ، فقد يتطلب الأمر من المراقب أن يشير الى ذلك فى تقريره .

٧- عندما يوجد إلتزام بالتقرير عن معلومات أخرى فإن مسئوليات المراقب تتحدد وفقا لطبيعة المهمة والقوانين السارية والمعايير المهنية ، وعندما تتضمن هذه المسئوليات فحص المعلومات الأخرى المرافقة ، يجب على المراقب أتباع الإرشادات عن مهام الفحص الواردة فى معايير المراجعة ذات العلاقة .

٢/١/٤ الحصول على المعلومات الأخرى المرافقة :

٨- لكى يتمكن مراقب الحسابات من دراسة المعلومات الأخرى التى يحتويها التقرير السنوى ، يجب عليه الحصول على تلك المعلومات فى التوقيت المناسب ، ومن ثم يلزم على المراقب أن يقوم بعمل الترتيبات اللازمة مع المنشأة للحصول على تلك المعلومات قبل تاريخ أصدار تقريره ، وعندما لاتتوافر جميع المعلومات الأخرى قبل ذلك التاريخ ، يجب على المراجع أتباع الإرشادات الواردة فى الفقرات (من١٨الى٢٢) من هذا المعيار .

٣/١/٤ دراسة المعلومات الأخرى المرافقة :

٩- يتحدد هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية بأفتراض أن مسئولية المراقب تنحصر فى المعلومات الواردة فى تقريره ، وبالتالى فإن المراقب ليست عليه أية مسئولية فى إقرار مدى دقة عرض المعلومات الأخرى .

٤/١/٤ الأختلافات الهامة :

١٠- إذا تبين للمراقب عند دراسته للمعلومات الأخرى وجود أختلاف هام يجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التى قام بمراجعتها تحتاج الى تعديل أم أن المعلومات الأخرى المرافقة هى التى يجب تعديلها .

١١-إذا كان هناك ضرورة لتعديل القوائم المالية بمراجعتها وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل يجب عليه إبداء راى متحفظ أو رأى عكسى فى تقريره حسب الاحوال .

١٢- إذا كان هناك ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى المرافقة وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل ، يجب على المراقب إما أن يصدر تقريره متضمنا فقرة توضيحية يبين فيها الأختلاف أو أن يتخذ إجراءات أخرى مثل عدم إصدار تقرير أو الأنسحاب من المهمة ، وتتوقف الإجراءات الأخرى التى يتخذها المراقب على الظروف المحيطة بكل حالة وطبيعة وأهمية الأختلاف .

٥/١/٤ التحريفات الهامة للحقائق :

١٣-عند دراسة المراقب للمعلومات الأخرى المرافقة بغرض تحديد الأختلافات الهامة، قد يكتشف وجود تحريف هام واضح للحقائق .

١٤- ولأغراض هذا المعيار ، يتمثل " التحريف الهام للحقائق فى المعلومات الأخرى المرافقة " فى حالة ورود هذه المعلومات أو عرضها

بصورة غير صحيحة وذلك على الرغم من أن هذه المعلومات تكون غير مرتبطة بأمور مدرجة بالقوائم المالية التى قام بمراجعتها .

١٥- إذا علم المراقب بأن المعلومات الأخرى المرافقة تحتوى على أى تحريف هام للحقائق ، فيجب عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة .

١٦- إذا ظل المراقب معتقدا بأن هناك تحريف واضح للحقائق ، يجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تستشير طرفا أخرا متخصصا وأن يأخذ فى أعتباره ما يقدمه من مشورة.

١٧- إذا تأكد المراقب من وجود أى تحريف هام للحقائق فى المعلومات الأخرى المرافقة وترفض الإدارة تصحيحه ، يجب عليه دراسة أتخاذ إجراء اخر مناسب ، مثل أخطار المسئولين عن المنشأة كتابة عن قلق المراقب بشأن المعلومات الأخرى .

٦/١/٤ توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراقب :

١٨- إذا توافرت لدى مراقب الحسابات معلومات أخرى بعد تاريخ إصداره لتقريره يجب عليه دراسة هذه المعلومات فى أقرب فرصة ممكنة للتعرف على ما إذا كانت تحتوى على أختلافات هامة .

١٩- إذا تبين للمراقب عند دراسته للمعلومات الأخرى ، وجود أختلافات هامة، أو أى تحريف هام للحقائق يجب عليه أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية التى قام بمراجعتها تحتاج الى تعديل أم أن المعلومات التى يجب تعديلها.

٢٠- إذا كان من الضرورى تعديل القوائم المالية التى قام المراقب بمراجعتها، يجب عليه أتباع الإرشادات الواردة فى معيار الاحداث اللاحقة .

٢١- إذا كانت المعلومات الأخرى هى التى يجب تعديلها وتوافق إدارة المنشأة على ذلك ، يجب على المراقب القيام بالإجراءات الضرورية فى مثل هذه الظروف ، وقد تتضمن هذه الإجراءات فحص الخطوات التى أتخذتها الإدارة للتأكد من أن الأفراد الذين تسلموا القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراقب عنها والمعلومات الأخرى المرافقة لها ، قد أخطروا بالتعديل فى هذه المعلومات الأخرى .

٢٢- إذا كـــانت المعلومات الأخرى هى التى يجب تعديلها ولكن ترفض الإدارة إجـــراء هـــذا الـــتعديل ، يجـــب على المراقب دراسة أتخاذ الإجراء المناسب، مثل أخطار المسئولين عن إدارة المنشأة كتابة عن قلق المراقب بشأن المعلومات الأخرى .

٢/٤ المعيار الأمريكى قسم رقم (٥٥٠) – بعنوان معلومات أخرى فى مستندات تتضمن قوائم مالية تم مراجعتها

Other Information in Documents Containing Auditing Financial Statements

١/٢/٤ التاريخ الفعال للمعيار وقابلية تطبيقه وتعريفاته وأهميته

التاريخ الفعال وقابلية تطبيق المعيار :-

تتمثل النشرة الأصلية فى إيضاح معايير المراجعة رقم (٨) الصادرة فى ديســمبر ١٩٧٥ ، وبــدأ التطبيق الفعال للإيضاح بعد إصداره ذلك التاريخ ، ويعتــبر ذلك المعيار قابلا للتطبيق على عمليات مراجعة القوائم طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وذلك فى حالة استخدامها فى مستندات معينة .

ويعتمد قابلية تطبيق إيضاح ذلك المعيار بصفة أساسية على نوع المستند الذى يتضمن القوائم المالية التى تمت مراجعتها ، ويمكن القول أن إيضاح ذلك المعيار قابل للتطبيق على أنواع عديدة من التقارير السنوية **Annual Reports** وفقط على مستندات أخرى بناء على طلب العميل .

التقارير السنوية Annual Reports

هــناك ثلاثة أنواع من التقارير التى تتضمن مسئولية معينة للاطلاع على المعلومات الأخرى وتقييمها هى ما يلى :-

أ- تقارير سنوية لحملة الأوراق المالية والمصالح المستفيدة .

ب- تقارير سنوية للتنظيمات ذات الأغراض الخيرية .

ج- تقاريـــر ســـنوية يتم استيفائها مع هيئات رقابية فى ظل قانون سوق رأس المال .

طلب العميل Clients Request

فــأذا ما أبلغ العميل المراجع بأن القوائم المالية التى تمت مراجعتها يتعين أن يـــتم تضـــمينها فى مستند معين يتم إعداده عن طريق العميل ، من ثم يتم تطبيق إيضاح ذلك المعيار .

معلومات أخرى تمت مراجعتها Audited Other Information

لا يـــتم تطـــبيق إيضاح ذلك المعيار إذا ما تعاقد المراجع على إبداء رأى عـــلى معـــلومات أخرى، على سبيل المثال قد يطلب من المراجع عن طريق

العميل أن يعبر عن رأى على عناصر محدده أو قيم أو بنود محدده من القوائم المالية (القسم رقم ٦٢٢) أو على جداول مجمعة (القسم رقم ٥٥١) .

ويجــب أن يكون المراجع على حذر من أن الإجراءات المحددة المطلوبة عــن طــريق إيضـــاح ذلك المعيار فى القسم رقم ٥٥٠ (الاطلاع والمقارنة Reading and Comparing) لا يعتــبر أساس كافى للتعبير عن رأيه على المعلومات الأخرى .

تعريفات المصطلحات فى المعيار

المعلومات الأخرى Other Information

أى معلومات بخلاف المعلومات المالية التى تمت مراجعتها وكذلك تقرير المراجع التى تم تضمنيها فى مستند تم نشره عن طريق المنشأة والذى يحتوى على معلومات مالية تمت مراجعتها .

وجدير بالذكر فأن المستند دائما ما يتم إعداده عن طريق العميل ، ويعنى ذلك أن التقرير المالى يعد بمعرفة العميل .

عدم الاتساق الجوهرى Material Inconsistency

وهو عبارة عن الاختلاف الجوهرى بين المعلومات فى القوائم المالية التى تمــت مراجعــتها ونفــس المعــلومات التى تظهر فى المستند أو الأختلاف الجوهرى فيما بين أسلوب العرض .

التحريف الجوهرى للحقائق Material Misstatement of Fact

وهو الإيضاح الذى يبدو للمراجع بأنه غير حقيقى وهام وهو غير متسق جوهريا .

هدف المعيار :

بوجه عام قبل إصدار إيضاح معيار المراجع رقم (٨) ، يعتبر المراجعون أنه من الممارسة الحكيمة أن يتم الإطلاع على كامل المستند التى تضمن قوائم ماليـــة تمت مراجعتها . وقد اعتبرت الممارسة هكذا حيث أن للمراجع أهتمام طبيعى بالطريقة التى تستخدم بها تقريره كما أن هناك دائما على الأقل أحتمال بـــأن شئ ما خارج القوائم المالية قد يتم التزرع بأنه مضلل ، وحتى إذا كانت المعـــلومات المضللة تبدو وأنها خارج القوائم المالية التى تمت مراجعتها فأن المـــراجع قـــد يـــتورط فى أى دعاوى قضائية ناتجة عن ذلك ، ومن ثم فقد يتعرض بأن يظهر بشكل غير مقبول للجمهور على الأقل .

وقـــد جعل إيضاح ذلك المعيار تلك الممارسة الحكيمة جزء من المسئولية المهنية للمراجع ، ومن ثم فأن تلك المسئولية يجب أن يتم صياغتها بحرص ، ومـــع ذلك لتجنب المغزى المرتبط بمسئولية المراجع عن تلك المعلومات مثل مســـئوليته عـــن عمـــلية المـــراجعة ، من ثم لا يتم عمل أى إشارة إلى تلك المسئولية عن هذه المعلومات فى تقرير المراجعة النموذجى .

وقـــد أفـــاد إيضاح معيار المراجعة رقم (٨) بأن سبب المراجع للاطلاع عـــلى كامل المستند يتمثل فى أن المعلومات الأخرى فى ذلك المستند قد تكون ملائمـــة لعملية المراجعة التى تم أدائها عن طريق المراجع الحيادى أو بسبب الملائمـــة المســـتمرة لتقريره ، أيضا فقد قصر المعيار مسئولية المراجع عن طـــريق تحديـــد بأنـــه ليس على المراجع أية مسئولية أو التزام على أداء أيه إجـــراءات لتعزيز أو تأبيد المعلومات الأخرى التى تم تضمنيها فى المستند ،

ومع ذلك فقد يكون للمراجع مسئولية تمتد إلى المعلومات خارج القوائم المالية إذا ما كان هناك عدم أتساق جوهرى أو تحريف جوهرى .

٢/٢/٤ المتطلبات الأساسية للمعيار

يجب على المراجع القيام بالاتى :-

١- الأطلاع على المعلومات الأخرى .

حيــث يلاحظ أن ذلك الأجراء يمثل دراسة معرفية للمعلومات عن طريق المــراجع الذى يتعين عليه فهم أنشطة العميل وخصائصه التنظيمية والتشغيلية بالإضافة إلى قوائمه المالية .

٢- دراســة مــا إذا كــانت المعلومات الأخرى غير متفقة جوهريا مع المعــلومات المتضمنة فى القوائم المالية التى تمت مراجعتها ، وتلك الدراسة تتضــمن أســلوب العــرض لكــلا من النوعين من المعلومات بالإضافة إلى المعلومات التى يمكن مقارنتها فى القوائم المالية .

٣- إذا كان هناك أي عدم أتفاق جوهرى يتعين :-

أ- تحديــد مــا إذا كانت القوائم المالية أو تقرير المراجعة أو كلا منهما يتطلب إجراء تعديل .

ويلاحــظ أن ذلــك يعــنى أن المــراجع يجب أن يقرر ما إذا كان ذلك الأختلاف يرجع إلى وجود تحريف فى القوائم المالية أم لا .

ب- أن يطلب من العميل أن يقوم بتعديل المعلومات الأخرى إذا ما كانت القوائم المالية صحيحة .

ج- إذا لم يتم تعديل المعلومات الأخرى يتم دراسة اتخاذ تصرفات أخرى على سبيل المثال :-

١- تعديــل تقريــر المراجعة بحيث يتضمن فقرة توضيحية تصف عدم الأتفاق الجوهرى :

٢- الامتناع عن أستخدام التقرير فى المستند .

٣- الانسحاب من عملية المراجعة .

٤- إذا نمــا إلى علــم المــراجع من خلال اطلاعه على المعلومات فى المســتند وجــود تحريف جوهرى للحقائق من ثم فأنه يجب أن يقوم بالاتى :-

أ- مناقشة الأمر مع العميل .

ب- دراسة الاتى :-

١- ما إذا كان ليس لدية خبرة مهنية فى تقييم صحة البيان .

٢- ما إذا كان ليس هناك أية معايير فى ضوئها يقوم بتقييم عرضها .

٣- ما إذا كان هناك اختلافات صحيحة للحكم أو الرأى .

وذلــك يعــنى أن التوصل إلى أن هناك تحريف جوهرى يعتبر أمر أكثر ذاتية مقارنة بالتوصل إلى أن هناك عدم أتفاق جوهرى .

ج- أن يطــلب مــن العميل أن يسعى إلى أخذ استشارة قانونية من المستشار القانونى عن الموضوع .

د- إذا ما توصل المراجع لنتيجة بعد المناقشة مع العميل بأن هناك فى الواقع تحــريف جوهرى للحقيقة ، من ثم يتعين عليه دراسة اتخاذ خطوات على سبيل المثال ما يلى :-

١- أخطار العميل كتابة بآرائه .

٢- الاستشــارة مــع مستشــاره القانونى عن طبيعة التصرفات الأخرى الملائمة التى يجب أن يقوم بها .

٣/٢/٤ تفسيرات Interpretation

تقرير عن طريق الإدارة من الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية (مايو ١٩٩٤) .

Report By Management On Internal Control Over Financial Reporting

إذا مـا ضـمنت الإدارة تأكيد **Assertion** عن الرقابة الداخلية فى مستند يتضـمن القوائـم المالية المراجعة ، فأن مسئولية المراجع تعتمد على طبيعة عملية التعاقد .

فـأذا ما كان تعاقد المراجع بغرض فحص والتقرير عن تأكيد الإدارة عن فاعلية الرقابة الداخلية ، فأن المراجع يجب أن يتبع الإرشاد الموضح فى القسم رقـم (٢٤٠٠) الخـاص بعملية إبداء الرأى للتقرير عن الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية .

أمـا إذا لم يتعاقد المراجع على فحص والتقرير عن تأكيد الإدارة ، من ثم فأن التأكيد يعتبر معلومات أخرى **Other Information** ويجب أن يتم الإطلاع عليها وتقيميها بهدف التحقق من وجود للحقائق .

قـد يقـوم المراجع (إلا أنه ليس مطلوبا) أن يضيف الفقرة التالية على تقرير المراجع النموذجى :-

" لـم نـتعاقد على فحص تأكيد الإدارة عن فاعلية الرقابة الداخلية (أسم الشـركة)عـلى إعداد التقارير المالية (ويتم تحديد تاريخها) المتضمنة فى المرفقات (عنوان تقرير الإدارة) وتبعا لذلك فأننا لن نقوم بإبداء أى رأى " .

إشارات أخرى عن طريق الإدارة للرقابة الداخلية على التقرير المالى متضمنة إشارات إلى المراجع الحيادى (مايو ١٩٩٤) .

إذا تضــمن تــأكيد الإدارة عــلى الــرقابة الداخلية إشارات إلى المراجع الحيــادى أو إلى عملية المراجعة ، فأن المراجع يجب أن يقوم بدارسة ما إذا كــانت تلك الإشارات تجعل القارئ يفترض أن المراجع قد قام بأداء أكثر من العمــل الــذى تتطلــبه معايير المراجعة المتعارف عليه أو تجعله يعتقد بأن المــراجع قــد قدم تأكيدا Assurance على الرقابة الداخلية ، فأذا ما إساءات الإدارة استخدام ارتباط المراجع أو مسئولية المراجع ، يتعين على المراجع أن يعالج سوء الاستخدام كتحريف جوهرى للحقيقة .

أمــا إذا أشــار تأكيد الإدارة إلى تبليغ المراجع بأن ليس هناك أى ضعف جوهرى فى الرقابة الداخلية ، فأن المراجع يجب أن ينصح الإدارة بإلغاء تلك الإشــارة بســبب احتمالات الفهم الخاطئ من جانب المستخدمين . فأذا لم تقم الإدارة بــتعديل تقريرها ، فأن المراجع يجب أن يخطر الإدارة بأنه لا يوافق على تلك الإشارة ويقوم بدراسة اتخاذ تصرفات أخرى يمكن أن تكون ملائمة، وقد يرغب المراجع فى أخذ استشاره قانونية من محاميه .

معلومات أخرى فى مواقع إلكترونية تتضمن معلومات مالية تمت مراجعتها مارس ١٩٩٧ :

تتمــثل المواقــع الإلكترونية Electronic Sites فى أحد مواقع الإنترنت وكمثال على ذلك موقع World Wide Web أو نظام أدجار لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC'S EDGAR System ،وذلك كوسيلة لتوزيع المعلومات ،

ولا تعتبر كمستند مثل المصطلح المستخدم فى ذلك القسم رقم (٥٥٠) . وليس مطلوبا من المراجع أن يقوم بالإطلاع على المعلومات المتضمنة فى تلك المواقع الإلكترونية والتى تتضمن أيضا قوائم مالية قام المراجع بمراجعتها ، كذلك فليس مطلوبا منه دراسة ما إذا كان هناك عدم اتفاق جوهرى فيما بينها وبين ما تتضمنه القوائم المالية التى قام بمراجعتها أو دراسة ما إذا كانت تتضمن أى تحريفات جوهرية للحقائق .

٤/٢/٤ أساليب التطبيق

موقع المعلومات الأخرى Location of other Information

يمكن القول بأن المعلومات الأخرى التى من الأرجح أن تتضمن تحريفات جوهرى للحقائق أو عدم اتفاق جوهرى يمكن أن تكون موجودة فى الأماكن التالية :-

١- خطاب من رئيس مجلس الإدارة أو المدير التنفيذى للشركة .
٢- إقرار الإدارة عن مسئوليتها عن التقارير المالية والرقابة الداخلية.
٣- الفحص التحليلى المالى .
٤- مناقشة وتحليل الإدارة .
٥- العرض البيانى وخرائط البيانات المالية المصحوبة بالشرح .

من الذين يجب أن يقوم بالاطلاع على المستند :

المستند الذى يتضمن المعلومات الأخرى والقوائم المالية التى تمت مراجعتها يجب أن يتم الاطلاع عليها عن طريق المراجع المسئول الأساسى فى عملية التعاقد أو بوجه عام يتمثل فى الشريك المسئول أو مدير المراجعة

الذى يجب أن يتحمل تلك المسئولية ، وبوجه عام يجب أن يكون لدى المراجع الـــذى يقــوم بالاطلاع على المستند إلمام شامل بأنشطة أعمال العميل وموقفة المالى . كما يجب أيضا أن يكون على علم بالمشاكل التى يتم مواجهتها أثناء عملية المراجعة .

الاطلاع على المستند والإجراءات الإضافية :

ليــس مطلوبا من المراجع أن يقوم بإجراء أى إجراءات لتأييد المعلومات الأخرى المتضمنة فى المستند . مع ذلك فكثير من المراجعين يقومون بإجراء الاتى لمقارنة المعلومات الأخرى بالقوائم المالية التى تمت مراجعتها :-

١- إعادة حساب البيانات الرقمية .

٢- تتبع البيانات الرقمية حتى أوراق العمل .

إجراء مقارنات مع المعلومات فى القوائم المالية التى تمت مراجعتها :

يجــب أن يــتم الاطلاع على المعلومات الأخرى ، وإذا ما احتوت على بيانات تم تضمنيها فى القوائم المالية ، فأن تلك البيانات يجب أن يتم مقارنتها مع البيانات المماثلة فى القوائم المالية المراجعة . على سبيل المثال فأن خطاب مجــلس الإدارة قد يشير إلى بيانات عن السنة الحالية مثل بيانات المبيعات أو صـــافى الدخل أو النفقات الرأسمالية . لذلك يجب أن تتم مقارنة تلك البيانات الموجــودة فى تقريــر مجــلس الإدارة مع البيانات المماثلة فى القوائم المالية المراجعة.

إعادة العمليات الحسابية :

بطــبيعة الحال قد تتضمن المعلومات الأخرى بيانات القوائم المالية غير الإجمالية Disaggregated data ، على سبيل المثال قد تشير عملية الفحص

المـــالي إلى المـــبيعات حســـب خطـــوط الإنتاج أو المرتبات حسب الوظيفة (المبيعات ، الإنتاج ، الإدارية) ، أيضا قد يتم عرض مؤشرات تشغيلية (مثال ذلـــك مجمل الربح وصافى الدخل) ، أو مؤشرات مرتبطة بالميزانية (ومثال ذلك نسبة تداول السيولة) .

أى بيانـــات تعتبر غير إجمالية يتم بوجه عام تجميعها لتحديد ما إذا كانت اجمالياتها تتفق مع مجموعها فى القوائم المالية التى تم مراجعتها .

كافـــة المؤشرات التى يتم عرضها فى المعلومات الأخرى يتم بوجه عام إعـــادة حسابها مرة أخرى تأسيسا على البيانات فى القوائم المالية المراجعة ، ويجـــب أن يتم مقارنة المؤشرات التى تم إعادة حسابها مع المؤشرات التى تم عرضها فى المعلومات الأخرى .

إعادة التتبع حتى أوراق العمل :

بطـــبيعة الحـــال فـــأن المعـــلومات الأخرى قد تتضمن جداول تؤيد المعـــلومات الـــتى تظهر فى القوائم المالية التى تمت مراجعتها ، على سبيل المـــثال المعـــلومات الـــتى قـــد تتضـــمن جداول لتكلفة البضاعة المباعة أو المصـــاريف البيعية أو العمومية والإدارية . بصفة عامة يتعين تتبع مكونات الجداول حتى ميزان المراجعة فى أوراق عمل المراجع .

مظاهر عدم الاتساق الجوهرى Material Inconsistencies

أمثلة :-

فيمـــا يـــلى عديـــد مـــن الأمثلة على مظاهر عدم الاتفاق الجوهرى فى المعلومات الخارجية عن القوائم المالية التى تمت مراجعتها .

١- الإشـــارة إلى بند معين مثل صافى الدخل ، وذلك عندما يكون الدخل معبرا عن الدخل قبل الخسائر غير العادية .

٢- الإشارة إلى التدفق النقدى من الأعمال كصافى دخل .

٣- تضـــمين نقديـــة فى رأس المال العامل ويكون قد تم تبويبها كأصول غير متداولة .

إجراءات المراجع :

عـــندما يجد المراجع مظاهر عدم أتساق جوهرية بين البيانات فى القوائم الماليـــة التى تمت مراجعتها والبيانات فى المعلومات الأخرى ، فانه يجب أن يقوم بصفة عامة بتنبيه المدير المالى إلى مظاهر عدم الاتفاق ، ويجب أن يقوم كل من المراجع والمدير المالى بتحليل تلك المظاهر لتحديد الاتى :-

١- طبيعة عدم الاتساق .

٢- التصرفات المطلوب اتخاذها لإلغاء عدم الاتساق.

رفض العميل تعديل المعلومات الأخرى

إذا مـــا قـــام العميل برفض تعديل المعلومات الأخرى لإلغاء عدم الاتفاق الجوهـــرى ، فـــأن المـــراجع يجب أن يدرس اتخاذ تصرفات عديدة مثال ما يأتى:-

١-تعديل التقرير عن طريق تضمين فقرة توضيحية تصف عدم الاتساق .

٢-الامتناع عن استخدام التقرير فى المستند المتضمن المعلومات الأخرى.

٣-الانسحاب من التعاقد .

تعديل تقرير المراجع :

" إذا مـــا قـــرر المراجع شرح عدم الاتساق الجوهرى فى التقرير ، فأنه يجب أن يضيف فقرة توضيحية ، وفيما يلى مثالا عن تلك الفقرة .

تم تضمين خطاب رئيس مجلس الإدارة فى صفحة رقم (   )مـــن ذلك المســـتند ، وفى ذلـــك الخطاب أشار رئيس المجلس إلى أن صافى الدخل بلغ ...... جـــنيه ، مـــع ذلـــك فأن ذلك المقدار هو عبارة عن صافى الدخل قبل الخسارة غير العادية ، وقد بلغ صافى الدخل للفترة مقداره .... جنيه ، كما تم التقرير عنه فى قائمة الدخل فى صفحة رقم (   ) ولـــن يتم تعديل الفقرات الافتتاحية أو النطاق أو الرأى .

الامتناع عن استخدام تقرير المراجع

إذا ما قرر المراجع الامتناع عن استخدام التقرير فى المستند الذى يتضمن المعلومات الأخرى ، فأنه يجب أن يخطر مجلس الإدارة و إدارة الشركة بذلك القرار ، فإذا تجاهل العميل قرار المراجع واستخدم تقريره فأن المراجع يجب أن يقوم بدارسة إجراء ما يلى :-

١- الاستشارة مع محامية .

٢- أخطار الهيئة أو الوكالة الرقابية التى تم تقديم المستند إليها .

٣- أخطار كافة الأطراف المعروفة التى استلمت ذلك المستند .

الانسحاب من عملية التعاقد :

تعتـــبر عملية الانسحاب من عملية التعاقد بمثابة رد فعل قوية واستثنائية فى مواجهـــه مظاهـــر عـــدم الاتســـاق الجوهرية . ولاشك أن عدم الاتساق الجوهـــرى يمثل بوجه عام مظهر خطير وهام للمراجع حتى يقوم باتخاذ ذلك

التصرف ، وأذا ما قرر المراجع الانسحاب بالفعل من عملية التعاقد فأنه يجب أن يقوم بدراسة إجراء الاتى :-

١- الاستشارة مع محامية .

٢- أخطار مجلس الإدارة وإدارة الشركة .

٣- أخطار الهيئة الرقابية التى تم تقديم المستند إليها .

٤- أخطار كافة الأطراف المعروفة التى استلمت المستند .

التحريف الجوهرى للحقائق :

عـــام :-

قـد يكـون مـن الصـعوبة بمكان للمراجع أن يقوم بتعريف التحريف الجوهـرى لـلحقائق فى المعلومات الأخرى فى مستندات تتضمن قوائم مالية تمـت مراجعتها ، حيث ان معظم المعلومات الأخرى عادة ما تمثل معلومات غير محاسبية فى طبيعتها ، ومن ثم تكون خارج نطاق خبرة المراجع المهنية.

الأمثلة :-

يعتـبر الـتحريف الجوهرى للحقائق أى شئ أخر بخلاف عدم الاتساق الجوهـرى والـتى تثير عادة مخاوف المراجع ، وبصفة عامة يهتم المراجع أساسا بالتشويه الهامة للحقائق ، وكأمثلة على ذلك المعلومات الخارجية للقوائم المالية ما يلى :-

١- إيضاح بأن المنشأة قد قامت بتسوية منازعاتها القضائية - على سبيل المثال مع مصلحة الضرائب - مع أن ذلك لم يتم .

٢- إيضـاح بـأن المنشـأة قد حصلت على امتيازات هامة أو براءات اختراع- مع أن ذلك لم يحدث .

٣- إيضـــاح بـــأن المنشأة قد أدمجت أعمالها بالكامل مع شركة تابعة تم اقتنائها - مع أن ذلك لم يحدث .

إجراءات المراجع :

عـــندما يجـــد المراجع تحريف جوهرى للحقيقة فى المعلومات الأخرى ، فأنـــه يجـــب بوجه عام أن يوضح ذلك التحريف وابلاغه إلى المدير المالى ، ويجب أن يقوم كل منهما بتحليل ذلك التحريف لتحديد الاتى :-

١- طبيعة التحريف ، هل هو سوء عرض إيضاح اما ان هناك مبالغة به، وقـــد يكـــون من الضرورى أن يقوم المدير المالى والمراجع باستشارة خبير خارجى مثل محامى العميل .

٢- اجراء التصرفات المطلوبة لإلغاء مثل ذلك التحريف .

رفض العميل تعديل المعلومات الأخرى :

إذا ما رفض العميل تعديل المعلومات الأخرى لإلغاء التحريف الجوهرى لـــلحقيقة ، فأن المراجع يجب أن يقوم بدراسة اتخاذ إجراءات ملائمة ، ومثال ذلك ما يلى :

١-الكتابة إلى الإدارة ومجلس الإدارة ، والتعبير عن رأيه فى التحريف.

٢-الاستشارة مع محاميه .

متطلبات خطاب التعاقد

حتى يكون لدى المراجع الفرصة لفحص المستندات المتضمنة قوائم مالية تمت مراجعتها ، من الأفضل أن يقوم بتضمين خطاب التعاقد (ينظر القسم رقم ٣١٠) إجراء احتياطى بحيث يتم الإشارة بأنه يتعين على العميل أن يقدم تلك

المســــتندات لــلمراجع قــبل أن يقوم بإصدارها . وكمثال على ذلك الإجراء المطلوب ما يلى :-

" تعتبر من سياسة مكتبنا أنه عند قيامنا بنشر تقريرنا أو استخدام جزء منه فى مســتند يتضــمن معلومات أخرى ، فأن يجب أن يتم تقديم نسخ من ذلك المستند بالكامل إلينا فى وقت كاف قبل إصداره حتى يتسنى لنا فحصة . ومن الضــروری أن نعــطى إذن لكم باستخدام اسمنا على تقريرنا فى أى مستند ، أيضــا سيكون من الضرورى أن تقوموا بمدنا بنسخ من ذلك المستند المطبوع (يتم تحديد العدد) .

الاتصال مع لجان المراجعة :

يتطلب إيضاح معايير المراجعة رقم (٦١) القسم رقم ٣٨٠ من المراجع أن يقوم بمناقشة الاتى مع لجان المراجعة :-

١- مسئوليته عن المعلومات الأخرى .

٢- أى إجراءات تم أدائها على المعلومات .

٣- نتائج تلك الإجراءات المؤداة .

٣/٤ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع المعيار الأمريكى

١/٣/٤ شرح معيار المراجعة المصرى - المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها :

تضــمن معيار المراجعة المصرى (٢١٠) عدد (٢٢) فقرة يمكن شرحها بشكل مبسط على النحو التالى :-

أولا : تضمنت مقدمة المعيار سبعة فقرات أساسية هى :-

أ- الفقرة الأولى وتناولت هدف المعيار فى توفير إرشادات عن الاعتبارات الـــتى يـــتعين على المراجع مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية ، كذلك تطبق تلك الإرشادات على كتيب التقرير السنوى أو أى وثائق أخرى مثل نشرة الاكتتاب فى الأوراق المالية .

ب- تناول الفقرة الثانية تعريف المعلومات الأخرى المرافقة بأنها تمثل :-

- الملخصات المالية أو الأمور الهامة . - بيانات عن العمالة .
- النفقات الرأسمالية المخططة . - المؤشرات المالية .
- أسماء المديرين وأعضاء مجلس الإدارة وأية بيانات أخرى .

ويتضـــمن التقرير السنوى الذى تصدره المنشأة ويتضمن قوائمها المالية الـــتى تم مراجعتها مع تقرير المراقب عليها معلومات مالية وغير مالية والتى يطلق عليها معلومات أخرى .

ج- أوضحت الفقرة الثالثة والرابعة والخامسة والسادسة والسابعة والثامنة والتاسعة التزامات ومسئولية مراقب الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية على النحو التالى :-

١- قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التى قام بمراجعتها (الفقرة الثالثة) .

٢- قـــد يـــؤدى التعارض بين المعلومات الأخرى والمعلومات الواردة فى القوائم المالية التى تم مراجعتها إلى شك مراقب الحسابات فى الاستنتاجات التى توصـــل إليها من أدلة المراجعة التى سبق أن حصل عليها ، ومن ثم فقد يتشكك أيضا فى الأساس الذى بنى عليه رأيه فى القوائم المالية (الفقرة الربعة) .

٣- يجب أخذ مراقب الحسابات فى اعتباره المعلومات الأخرى عند إصدارة التقرير عن القوائم المالية ، لأن التعارض بين النوعين من المعلومات سيؤثر على مصداقية القوائم المالية التى تم مراجعتها (الفقرة الخامسة) .

٤- يجب أن يشير المراقب فى تقريره إلى أية إغفال للمعلومات الأخرى أو إذا شابها نواحى نقص أو قصور .

٥-تتحدد مسئوليات المراقب وفقا لطبيعة المهمة والقوانين السارية والمعايير المهنية عندما يوجد التزام بالتقرير عن المعلومات الأخرى ، ومثال ذلك ما يتضمنه تقرير المراقب عن القوائم المالية التى تم مراجعتها وفى تلك المواقف يتعين على المراقب مراعاة الإرشادات المرتبطة بمهام الفحص الواردة فى معايير المراجعة ذات العلاقة[١] .

٦- يجب على المراقب الحصول على المعلومات الأخرى التى يحتويها التقرير السنوى فى التوقيت المناسب قبل تاريخ إصدار تقريره (الفقرة الثامنة).

٧- ليس على المراقب أية مسئولية فى إقرار مدى دقة عرض المعلومات الأخرى لأن هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية تنحصر فى المعلومات الواردة فى تقريره فقط .

ثانيا : أوضحت الفقرات العاشرة حتى الثانية والعشرين من المعيار الاعتبارات والإجراءات التى يجب أن يأخذها المراقب فى حسبانه عند دراسة

---

[١] حيث ينص معيار المراجعة المصرى رقم ٢٠٠ بعنوان تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التى تم مراجعتها - بأن البيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر .

المعـــلومات الأخـــرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها على النحو التالى:

١-يقــوم المــراقب بدارســة المعلومات الأخرى (التى يحتويها التقرير السنوى) عن طريق الحصول عليها فى التوقيت المناسب قبل إصدار تقريره.

٢-إذا تــبين لــلمراقب وجود اختلاف هام يجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التى قام بمراجعتها تحتاج للتعديل أم أن المعلومات الأخرى هى التى تحتاج للتعديل .

٣-يجــب على المراقب إبداء رأى متحفظ أو أى رأى عكسى فى تقريره إذا كـــان هناك ضرورة فى تعديل القوائم المالية محل المراجعة وترفض إدارة المنشأة إجراء ذلك التعديل .

٤-يجــب عـــلى المراقب أن يصدر تقريره متضمنا فقرة توضيحية لذلك الاختلاف إذا كان هناك ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى المرافقة وترفض إدارة المنشـــأة إجـــراء ذلك التعديل ، وقد يتم اتخاذ إجراءات أخرى مثل عدم إصدار التقرير أو الانسحاب من المهمة .

٥-قد يكشف المراقب عن وجود تحريف هام وأضح للحقائق عند دراسة المعـــلومات الأخـــرى بغـــرض تحديد الاختلافات الهامة ، [1] وفى ظل ذلك الموقف يتعين مناقشة ذلك الأمر مع الإدارة ، فأذا ما ظل معتقدا بأن هناك ذلك الـــتحريف الواضح للحقائق فأنه يطلب من الإدارة استشارة طرف متخصص (محامى) ويأخذ فى اعتباره ما يقدمه من مشورة .

---

[1] أوضحت الفقرة الربعة عشر من المعيار تعريف التحريف الهام للحقائق فى المعلومات الأخرى المرافقة بأنها تمثل دور تلك المعلومات أو عرضها بصورة غير صحيحة رغما عن أن تلك المعلومات تكون غير مرتبطة بأمور مدرجة بالقوائم المالية التى قام بمراجعتها .

٦- يجب على المراقب دراسة اتخاذ إجراء مناسب إذا ما تأكد من وجود أى تحـريف هام للحقائق فى المعلومات الأخرى المرافقة وترفض الإدارة تصحيحه (مثال ذلك أخطار المسئولين كتابة عن قلقة بشأن تلك المعلومات الأخرى) .

٧- فى حالـة توافر معلومات أخرى للمراقب بعد تاريخ إصدارة لتقريره يتعين عليه ما يلى :-

أ- يجـب دراسـة تلك المعلومات للتعرف على ما إذا كانت تحتوى على اختلافات هامة .

ب- إذا تـبين للمراقب وجود اختلافات هامة أو أى تحريف هام للحقائق يجـب عـليه دراسة ما إذا كانت القوائم المراجعة تحتاج إلى تعديل أم أن تلك المعلومات هى التى تحتاج للتعديل .

ج- يجـب عـلى المـراقب اتباع الإرشادات الواردة فى معيار الأحداث اللاحقـة **Subsequent Events** إذا كـان من الضرورى تعديل القوائم المالية التى قام بمراجعتها [1] .

د- أمـا إذا كـانت المعلومات الأخرى هى التى يجب تعديلها فأن هناك موقفين :-

- إذا كـانت الإدارة توافـق على التعديل فأن المراقب يتعين عليه اتخاذ الإجراءات الضرورية الملائمة (مثال ذلك فحص الخطوات التى اتخذتها

---

(1) **ينظر لمزيد من التفصيل المعيار الدولى للمراجعة رقم (٢٢) بعنوان الأحداث اللاحقة وهى عبارة عن الأحداث التى تقع بين نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات وتلك التى حدثت بعد ذلك التاريخ .**

-د . امين السيد أحمد لطفى ، المراجعة فى ضوء المعايير الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

الإدارة للتأكد من أن الأفراد الذين استلموا القوائم المالية وتقرير المراجعة والمعلومات الأخرى الملائمة سابقا قد أخطروا بالتعديل فى تلك المعلومات .

- أما إذا رفضت الإدارة التعديل فأن المراقب يجب أن يتخذ الإجراء المناسب (مثال ذلك أخطار المسئولين عن إدارة المنشأة وكتابه عن قلق المراقب بشأن تلك المعلومات الأخرى) .

٢/٣/٤ دراسة مقارنة لمعيار المراجعة المصرى ومعيار المراجعة الأمريكى

باستقراء معيارى المراجعة المصرى (الدولى) والأمريكى يتضح عديد من الملاحظات يمكن إيجازها على النحو التالى :-

أولا :- جاء عنوان معيار المراجعة المصرى - المعلومات الأخرى للقوائم المالية التى تم مراجعتها ، فى حين جاء عنوان معيار المراجعة الأمريكى بعنوان معلومات أخرى فى مستندات تتضمن قوائم مالية مراجعتها ولا شك أن العنوان الأخير أوضح وأدق .

ثانيا : تميز معيار المراجعة الأمريكى باشتماله على تعريفات مصطلحات المعيار فى فقرات مستقلة واضحة ومنظمة (مثال ذلك تعريف المعلومات الأخرى ، عدم الاتساق الجوهرى ، والتحريف الجوهرى للحقائق) ، وتحديده للهدف الذى قام من أجله المعيار وتطور ذلك الهدف ، بجانب المتطلبات الأساسية للمعيار فضلا عن تضمينه تفسيرات تطبيقه لذلك المعيار ، بالإضافة إلى أساليب التطبيق الأساسية للمعيار .

ثالثا :- رغما عن اتفاق كل من معيارى المراجعة المصرى والأمريكى فى تحديد طبيعة مسئولية المراجع أو مراقب الحسابات عن المعلومات المالية

المــرافقة لــلقوائم الماليــة محل المراجعة ، وبالإضافة إلى تحديد الإجراءات الواجــب اتــباعها ومــراعاتها عــند دراسة تلك المعلومات ، إلا أن المعيار الأمــريكى قــد تميــز فى هذا الشأن فى تناوله عديد من المعلومات والأمور المستحدثة والمتغيرة وموقف المراجع منها ، على سبيل المثال تضمين الإدارة تأكيد عن الرقابة الداخلية فى مستند يتضمن القوائم المالية المراجعة ، والربط بيــن ذلــك المعيار وإرشادات أخرى متضمنة فى معايير أخرى (مثال ذلك الإرشاد الموضح فى القسم رقم ٢٤٠٠ الخاص بعملية إبداء الرأى للتقرير عن الــرقابة الداخــلية على إعداد التقارير المالية) ، وكمثال أخر مدى مسئولية المراجع عن دراسة المعلومات الأخرى فى مواقع إلكترونية تتضمن معلومات مالية تمت مراجعتها [١] .

---

[١] لا يرق ذلك إلى تعريف مصطلح المستند فى ذلك المعيار الأمريكى ، ومن ثم ليس مطلوبا من المراجع أن يقوم بقراءة تلك المعلومات ودراسة ما إذا كان هناك عدم اتفاق جوهرى أو ما إذا كانت تتضمن تحريف جوهرى للحقائق .

الفصل الخامس

تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة بين معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية

الفصل الخامس

تقرير المراجع عن مهام

المراجعة ذات الأغراض الخاصة

بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية

مقدمـــه :-

قد يطلب من المحاسب القانونى فى بعض الأحيان أداء المهام التالية: (١) مراجعة قوائم مالية تم إعدادها وفق الأساس النقدى ، أو وفق أى أسس أخرى لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، (٢) مراجعة بعض عناصر أو حسابات القوائم المالية ، (٣) عمل إجراء فحص أو مراجعة بهدف إعداد تقارير بمدى إلتزام العميل بشروط إتفاقيات مالية أو تجارية مع أطراف أخرى أو متطلبات قانونية تتعلق بالقوائم المالية المراجعة ، (٤) إعداد معلومات مالية فى شكل قوائم أو جداول خاصة تتطلب شكلا خاصا من تقارير المراجعة ، (٥) وبجانب ذلك قد يطلب من المراجع تطبيق إجراءات مراجعة خاصة لا تمثل مراجعة شاملة على عناصر أو حسابات محددة فى القوائم المالية وتتطلب هذه المهام تقارير خاصة **Special Reports** .

يهتم هذا الفصل اذن بتقارير المراجع الخاصة فى ضوء معايير المراجعة سواء المصرية أو الدولية والأمريكية ، وتحقيقا لذلك فسوف يتم إجراء دراسة مقارنة بين تلك المعايير طبقا للجدول التالى :-

رقم المعيار	اسم المعيار	نوع المعيار
٢٢٠	تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .	المعيار المصرى
٨٠٠	تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .	المعيار الدولى
٦٢ ، ٧٧ قسم رقم ٦٢٣	تقارير خاصة .	المعيار الأمريكى

تحقيقا للهدف من ذلك الفصل يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

٥/١/١ معيار المراجعة المصرى رقم (٢٠٠) – تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .

٥/١/٢ معيار المراجعة الأمريكى قسم رقم ٦٢٣ – تقارير خاصة .

٥/١/٣ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع معيار المراجعة الأمريكى .

١/٥ معيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) – تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

١/١/٥ مقدمه :

١- يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وتوفير الإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة والتى تتضمن :

(أ) مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية .

(ب) مراجعة حسابات معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية (والمشار أليها فيما بعد بالتقارير عن بند من القوائم المالية) .

(ج) أعمال المراجعة المتعلقة بالألتزام بالشروط التعاقدية .

(د) مراجعة القوائم المالية المختصرة .

لا يسرى هذا المعيار على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية .

٢- يتعين على المراجع دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التى حصل عليها خلال عملية المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه ، ويجب أن يتضمن التقرير رأيا واضحا ومكتوبا للمراجع .

٢/١/٥ أعتبارات عامة :

٣- تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق العمل فى مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة بأختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة ، وعلى المراجع أن

يتأكد من وجود أتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد وشكل ومحتويات التقرير الذى سيتم إصداره وذلك قبل بدء المراجع فى تنفيذ المهمة.

٤- عند التخطيط لأعمال المراجعة - على المراجع أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذى ستستخدم فيه المعلومات التى سيعد تقريره عنها ومعرفة من هم مستخدمو هذه المعلومات ، ولتفادى أحتمال أستخدام تقرير المراجع فى أغراض لم يكن مخصصا من أجلها - على المراجع أن يذكر فى صلب التقرير الغرض من إعداده وكذلك وجود اى حظر على توزيعه أو أستخدامه.

٥- فيما عدا التقرير عن القوائم المالية المختصرة يجب ان يتضمن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة العناصر الأساسية التالية بالترتيب التالى :

(أ) يعنون التقرير بأستخدام عبارة تقرير عن مراجعة .... (يذكر الغرض) .

(ب) الموجه اليهم التقرير .

(ج) الفقرة الأفتتاحية وتتضمن :

- تحديدا للمعلومات المالية التى تم مراجعتها .
- تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع .

(د) فقرة النطاق التى تصف طبيعة عملية المراجعة وتتضمن :

- الإشارة الى معايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .
- وصف العمل الذى قام المراجع بأدائه .

(هـ) فقرة تتضمن رأى المراجع عن المعلومات المالية التى قام بمراجعتها .

(و) توقيع المراجع الذى يشترط أن يكون مستقلا مقرونا بعبارة " محاسب قانونى"

(ح) تاريخ التقرير .

(ز) عنوان المراجع .

ويفضل أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير المراجع حيث ان ذلك يساعد فى زيادة تفهم القارئ للتقرير .

٦- عندما تقدم المنشأة معلومات مالية لجهات حكومية ويتطلب من المراجع أن يصدر تقريره وفقا لنموذج محدد غير متفق مع متطلبات هذا المعيار يكون على المراجع أن يدرس جوهر وصياغة نموذج التقرير ، وفى حالة الضرورة يتحتم إجراء التعديلات اللازمة على النموذج حتى يتفق مع متطلبات هذا المعيار وذلك من خلال إعادة صياغة النموذج أو إرفاق تقرير منفصل .

٧- عندما تكون المعلومات التى يقوم المراجع بإعداد تقريره عنها قد أعدت وفقا لشروط أتفاقية ما - يكون على المراجع أن ياخذ فى اعتباره التفسيرات الهامة التى تبنتها الإدارة لتلك الشروط عند إعداد هذه المعلومات ، وتعتبر هذه التفسيرات هامة فى حالة ما إذا كان تبنى تفسير أخر معقول سيؤدى لظهور أختلاف جوهرى فى المعلومات المالية .

٨- يجب على المراجع ان يتأكد من أنه قد تم الإفصاح الكافى عن التفسيرات الهامة لأتفاقية ما والتى تم فى ضوئها إعداد المعلومات المالية ويكون من الملائم أن يشير المراجع فى تقريره الى الإيضاح المدرج ضمن المعلومات المالية والذى يصف هذه التفسيرات .

٣/١/٥ التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية :

٩- يتكون الإطار المحاسبى الشامل من مجموعة من القواعد المستخدمة فى إعداد القوائم المالية والتى تسرى على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيد أستخدامها ، وقد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة بما يتفق مع إطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية (والمشار أليه فيما بعد بالإطار المحاسبى الشامل الأخر)، ولا تعتبر مجموعة القواعد المحاسبية التى تعد وفقا لرغبات شخصية بمثابة إطار محاسبى شامل ، وقد تتضمن الأطر الاخرى لإعداد التقارير المالية ما يلى :

(أ) القواعد التى تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبى عن الدخل .

(ب) أستخدام الأساس النقدى للمحاسبة .

(ج) قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية .

١٠- ينبغى أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل اخر عبارة توضح الإطار المحاسبى المستخدم أو أن تتم الإشارة الى الإيضاح بالقوائم المالية التى يفصح عن هذه المعلومات ، وينبغى أن يذكر فى فقرة الرأى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها – فى كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع الإطار المحاسبى المبين ، ويوضح الملحق رقم (١) أمثلة لتقارير المراجع عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل أخر .

١١- يجب على المراجع أن يراعى ما إذا كان عنوان القوائم المالية أو أحد الإيضاحات الخاصة المرفق بها يوضح للقارئ أن هذه القوائم لم يتم

إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وعلى سبيل المثال فإن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبى يمكن أن تعنون " قائمة الإيرادات والمصروفات - وفقا للأساس الضريبى " وفى حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل أخر غير معنونة على النحو الملائم أو إذا لم يتم الإفصاح عن الأساس المحاسبى بدرجة كافية ، يجب على المراجع إصدار تقرير برأى معدل بما يتناسب مع الموقف .

٥/١/٤ التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية :

١٢- قد يطلب من المراجع أن يصدر تقريرا موضحا به رأيه عن أحد أو بعض مكونات القوائم المالية ، مثل حسابات العملاء أو حسابات المخزون أو حساب مكافأة لأحد العاملين أو حساب مخصص ضريبة الدخل ، وقد يقوم بهذا النوع من المهام بأعتباره مراقبا لحسابات المنشأة أو قد يقوم بها كمهمة منفصلة ، ولا يؤدى هذا النوع من المهام الى إصدار تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، ومن ثم فإن المراجع يصدر تقريره متضمنا رأيه فقط عما إذا كان العنصر الذى تمت مراجعته قد تم إعداده - فى جميع جوانبه الهامة - بما يتفق مع الإطار المحاسبى الوضح .

١٣- توجد علاقات مترابطة بين العديد من بنود القوائم المالية ، وعلى سبيل المثال- المبيعات وأرصدة حسابات العملاء ، المخزون وحسابات الموردين ، وعليه فعند إعداد التقريرعن أحد بنود القوائم المالية قد لايستطيع المراجع أحيانا أن يأخذ البند فى عزلة عن بنود أخرى بالقوائم المالية ويتعين عليه أن يفحص معلومات مالية أخرى ، ومن ثم فإنه على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن ياخذ فى أعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة

والتى يمكن أن تؤثربصورة جوهرية على المعلومات التى سيتم إبداء الرأى عنها .

١٤- يتعين على المراجع أن يأخذ فى أعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذى سيتم إعداد التقرير عنه ، فعلى سبيل المثال فإن رصيد حساب معين يوفر أساسا أقل لقياس الأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية إذا أخذت كوحدة واحدة ، ومن ثم فإن نطاق فحص المراجع سيكون أكبر مما لو كان قد تم مراجعة نفس البند فى إطار إعداد تقرير عن القوائم المالية بالكامل .

١٥- يجب على المراجع إعلام العميل بأن تقريره عن أحد بنود القوائم المالية يجب الا يصاحب القوائم المالية للمنشأة وذلك لتفادى الإيحاء لمستخدم التقرير بأن هذا التقرير يتعلق بالقوائم المالية بالكامل .

١٦- ينبغى أن يتضمن تقرير المراجع عن أحد بنود القوائم المالية عبارة توضح أساس المحاسبة الذى تم عرض البند وفقا له أو أن يشير الى أتفاقية ما تحدد هذا الأساس، ويجب أن يذكر الراى ما إذا كان البند قد تم إعداده - فى كل جوانبه الهامة- بما يتفق مع الأساس المحاسبى المشار اليه ويوضح ملحق رقم (٢) أمثلة لتقارير مراجعة لبعض بنود القوائم المالية .

١٧- فى حالة أبداء رأى عكسى أو الأمتناع عن أبداء راى عن القوائم المالية بالكامل يمكن للمراجع أعداد تقرير عن بعض أو أحد بنود القوائم المالية فقط فى حالة ما إذا كانت هذه البنود ليست بالحجم الذى يجعلها يمثل جزءا كبيرا من القوائم المالية حيث إن إصدار تقرير عن بند يمثل جزءا كبيرا من قوائم مالية تم إبداء رأى عكسى أو الأمتناع عن أبداء رأى عنها قد يحول الأنتباه عن التقريرعن القوائم المالية الكاملة .

٥/١/٥ التقرير عن مدى الألتزام بالشروط التعاقدية :

١٨- قد يطلب من المراجع أن يعد تقريرا عن مدى ألتزام منشأة ما ببعض الأمور الواردة فى أتفاقات تعاقدية ، كصكوك السندات أو أتفاقات القروض ، وغالبا ما تتطلب مثل هذه الأتفاقات من المنشأة الألتزام بمجموعة من الشروط تتعلق بأمور مثل سداد الفوائد أو الحفاظ على نسب مالية محددة مسبقا أو وجود حظر على سداد توزيعات الأرباح او وجود حظر على أستخدام عائد بيع ممتلكات المنشأة .

١٩- يمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رأى عن مدى ألتزام منشأة بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحى الألتزام بأمور مالية ومحاسبية تدخل فى نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية - ومع ذلك فإذا وجد أن المهمة تتضمن أمورا خاصة تقع خارج نطاق خبرة المراجع يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان يحتاج لأستخدام عمل خبير متخصص فى هذه الأمور .

٢٠- يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع عما إذا كانت المنشأة قد ألتزمت بشروط الأتفاقية ، ويوضح ملحق رقم (٣) أمثلة لتقارير المراجع عن الألتزام بالشروط التعاقدية والمقدمة فى صورة تقرير مستقل ، أو فى صورة تقرير مصاحب للقوائم المالية .

٦/١/٥ التقرير عن القوائم المالية المختصرة

٢١- قد تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية تلخص القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها وذلك بغرض توفير المعلومات التى تناسب بعض مستخدمى القوائم المالية والمهتمين بالحصول على ملخص للمركز المالى للمنشأة ونتائج

أعمالها ، وفى هذه الحالة يجب على المراقب أن لايصدر تقريرا عن القوائم المالية المختصرة مالم يكن قد سبق له إبداء رأى عن القوائم المالية التى تم أستخراج القوائم المالية المختصرة منها .

٢٢- يتم تقديم القوائم المالية المختصرة بتفاصيل اقل من القوائم المالية السنوية ، لذلك فإن مثل هذه القوائم يجب أن توضح طبيعة المعلومات المختصرة وأن تنبه القارئ الى أنه للحصول على تفهم أفضل للمركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها يتعين أن تقرأ القوائم المالية المختصرة مع أخر قوائم مالية تمت مراجعتها والتى تتضمن كافة الإيضاحات التى يتطلبها الإطار المحاسبى المستخدم .

٢٣- يجب إعطاء عنوان مناسب للقوائم المالية المختصرة لتحديد القوائم المالية التى تمت مراجعتها والتى تم أستخراج القوائم المختصرة منها ، وعلى سبيل المثال " المعلومات المالية المختصرة والمعدة من القوائم المالية التى تمت مراجعتها للعام المنتهى فى ../../.... " .

٢٤- لا تتضمن القوائم المالية المختصرة كافة المعلومات التى يتطلبها الإطار المحاسبى المتبع فى إعداد القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها، وعليه لا يجوز للمراقب أن يستخدم عبارة مثل " تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة " عند إبداء رأيه على القوائم المالية المختصرة .

٢٥- يتضمن تقرير المراقب على القوائم المالية المختصرة العناصر الأساسية التالية وبالترتيب التالى :

(أ) العنوان : يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية المختصرة .

(ب) الموجه أليهم التقرير .

(ج) تحديد للقوائم المالية التى تمت مراجعتها والتى تم استخراج القوائم المالية المختصرة منها .

(د) إشارة الى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التى تم أستخراج القوائم المالية المختصرة منها ونوع الرأى الوارد بالتقرير .

(هـ) إبداء رأى عما إذا كانت المعلومات الواردة فى القوائم المالية المختصرة متسقة مع القوائم المالية التى تم مراجعتها والتى تم أستخراجها منها ، وفى حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريرا يبدى فيه رأيا بخلاف الرأى غير المتحفظ على القوائم المالية الأصلية وكان إعداد القوائم المالية المختصرة يزيل أسباب أصدار مثل هذا الرأى فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية المختصرة يجب أن يذكر أنه بالرغم من أتساقها مع القوائم المالية الأصلية فإن القوائم المالية المختصرة قد تم أستخراجها من قوائم مالية تم إصدار تقرير عنها برأى بخلاف الرأى المتحفظ .

(و) عبارة أو إشارة الى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية المختصرة والذى يبين أنه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالى لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التى تمت يتعين قراءة القوائم المالية الأصلية وتقرير مراقب الحسابات عليها.

(ز) توقيع مراقب الحسابات .

(ح) عنوان مراقب الحسابات .

(ط) تاريخ التقرير .

ويوضح ملحق رقم (٤) أمثلة لتقارير المراقب على القوائم المالية المختصرة .

٥/١/٧ ملحق رقم (١)

أمثلة لتقارير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية :

٥/١/٧/١ قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية :

تقرير المراجع الى ....

راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر .... وهذه القائمة مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذه القائمة فى ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بان القائمة المالية لا تحتوى على اخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص أختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقائمة المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القائمة المالية ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ماقمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذه القائمة المالية .

إن سياسة الشركة هى إعداد القائمة المالية المرفقة على أساس المقبوضات والمدفوعات النقدية ، وفقا لهذا الاساس يتم تحقق الإيراد عند

تحصيله وليس عند أكتسابه وكذلك يتم تحقق المصروف عند سداده وليس عند أستحقاقه .

ومن رأينا أن القائمة المرفقة تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة خلال السنة المالية المنتهية فى ٣١ديسمبر .... طبقا لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح فى الإيضاح رقم (...).

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

٢/٧/١/٥ القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبة الدخل :

تقرير المراجع الى ....

راجعنا القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبة الدخل لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر .... وهذه القوائم مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذه القوائم فى ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط واداء المراجعة للحصول على تاكيد مناسب بان القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن اعمال لمراجعة إجراء فحص أختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية .

وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لاغراض المراجعة . ونرى ان ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد اساسا مناسبا لإبداء راينا على القوائم المالية .

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر .... وعن إيرادتها ومصروفاتها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقا للاساس المحاسبى المستخدم لاغراض ضريبة الدخل كما هو موضح فى الإيضاح رقم (...) .

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

٨/١/٥ ملحق رقم (٢)

١/٨/١/٥ أمثلة للتقارير عن مكونات القوائم المالية

(١) بيان العملاء :

تقرير المراجع الى ....

راجعنا البيان الخاص بحساب عملاء شركة ...... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ديسمبر ... وهذا البيان مسئولية ادارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعتنا له .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بان البيان لايحتوى على اخطاء مؤثرة ، وتتضمن اعمال المراجعة إجراء فحص أختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدم به البيان ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رايناها لازمة لاغراض المراجعة ونرى أن ماقمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذا البيان .

ومن رأينا أن بيان العملاء يعبر بوضوح فى كل جوانبه الهامة عن أرصدة العملاء بالشركة فى ٣١ ديسمبر .... طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

٢/٨/١/٥ (ب) بيان المشاركة فى الأرباح :

تقرير المراجع الى ....

راجعنا بيان المشاركة فى الأرباح المرفق لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر .... وهذا البيان مسئولية إدارة الشركة .... ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعتنا له .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تاكيد مناسب بان البيان لايحتوى على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص أختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة ايضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدم البيان به، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ماقمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء راينا على هذا الجدول .

ومن راينا أن بيان المشاركة فى الارباح يعبر بوضوح فى كل جوانبه الهامة عن حصة ..... فى أرباح شركة ...... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر .... وفقا لشروط عقود العمل بين ..... والشركة المؤرخة فى / /

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

٩/١/٥ ملحق رقم (٣)

أمثلة للتقارير عن الإلتزام بمتطلبات ما :

(١) تقرير منفصل :

تقرير المراجع الى ....

راجعنا مدى ألتزام شركة .... بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير الواردة فى الفقرات من ( ) الى ( ) من الأتفاقية المؤرخة / / مع بنك م . م . م ....

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة المتعلقة بالألتزام بمتطلبات ما وتتطلب معايير المراجعة تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عما إذا كانت شركة......... قد ألتزمت بمتطلبات الفقرات المشار إليها من الأتفاقية وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص أختبارى ونرى أن ما قمنا به من اعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء راينا .

من راينا أن الشركة كانت فى كل الجوانب الهامة ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير المالية الواردة فى فقرات الأتفاقية المشار إليها وذلك فى / /

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

١٠/١/٥ ملحق رقم (٤)

١/١٠/١/٥ مثال لتقرير بدون تحفظ عن قوائم مالية مختصرة :

تقرير مراقب الحسابات الى ....

راجعنا القوائم المالية لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة ، وذلك طبقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ.......... فقد أبدينا رأيا غير متحفظ بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى أستخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة –عن المركز المالى للشركة فى / / وكذاعن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ فى ضوء معايير المحاسبة المصرية .

ومن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق – فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / /

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالى للشركة فى / / ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية فى ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع الى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / وتقريرنا عليها .

تاريخ التقرير **توقيع مراقب الحسابات**

عنوان مراقب الحسابات

٢/١٠/١/٥ مثال لتقرير بتحفظ عن قوائم مالية مختصرة :

تقرير مراقب الحسابات الى ..... على القوائم المالية المختصرة لشركة .... راجعنا القوائم المالية لشركة ...... عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة ، وذلك طبقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ ....

فقد أبدينا رايا متحفظا بان القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى أستخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة تعبر بوضوح-فى كل جوانبها- عن المركز المال للشركة فى / / وكذا عن نتيجة اعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ فيما عدا – تضخم بند المخزون بمبلغ ....

ومن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق – فى كل جوانبها الهامة – مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى أبدينا رأيا متحفظا عليها .

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالى للشركة / / ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضىالأمر الرجوع الى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / وتقريرنا عليها .

تاريخ التقرير **توقيع مراقب الحسابات**

عنوان مراقب الحسابات

٢/١/٥ معيار المراجعة الأمريكى قسم رقم ٦٢٣ – تقارير خاصة

١/٢/١/٥ التاريخ الفعال للمعيار وقابليته للتطبيق وتعريفاته وأهدافه

التاريخ الفعال وقابليته للتطبيق

تتمثل النشرة الأصلية للمعيار فى إيضاح معايير المراجعة رقم ٦٢ فى أبريل ١٩٨٩ ، وإيضاح معايير المراجعة رقم ٧٧ فى نوفمبر ١٩٩٥ والذى تم تعديله ليعكس الأتساق مع التغيرات الضرورية التى ترجع الى إصدار إيضاح معايير المراجعة رقم ٨٧ عام ١٩٩٨ . وقد تحدد تاريخ إيضاح معايير المراجعة بعنوان التقارير الخاصة فى أو بعد أول يوليو ١٩٨٩ ، وبعد تعديل إيضاح المعيار فإن التاريخ الفعال للتطبيق بعد ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ . وذلك المعيار قابل للتطبيق على تقارير المراجع الخاصة بالمهام المرتبطة بما يأتى :-

١- أساس محاسبى شامل أخر

Other Comprehensive Basis of Accounting (OCBOA)

حيث قد يتم أعداد القوائم المالية المراجعة طبقا لأساس محاسبى شامل بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢- عناصر ، حسابات أو بنود Elements , Accounts or Items

عناصر ، حسابات أو بنود محددة تمت مراجعتها من القوائم المالية .

٣- الإلتزام Compliance

الإلتزام ببنود اتفاقيات تعاقدية أو متطلبات تنظيمية قانونية مرتبطة بالقوائم المالية .

٤- تأكيدات مالية ذات غرض خاص

Special - Purpose Financial Presentations

أعداد تأكيدات مالية تتوافق مع ترتيبات تعاقدية أو متطلبات قانونية .

٥- نماذج أو أنماط مقررة Prescribed Forms

معلومات مالية تم عرضها فى أنماط محددة أو جداول محددة تتطلب شكلا مقررا لتقرير المراجع .

تعتبر تقارير المراجع التى يتم إصدارها وفقا لأى من الأسس السابقة من التقارير الخاصة **Special Reports** .

ولا يعتبر هذا المعيار قابلا للتطبيق على التقارير التى يتم إصدارها وفقا لما يلى :-

١- فحص القوائم المالية الدورية **Reviews of Interim Financial Statements** .

٢- التنبؤات والتوقعات المالية أو دراسات الجدوى .

٣- الإلتزام ببنود أتفاقيات تعاقدية أو متطلبات قانونية غير مرتبطة بقوائم مالية .

وتجدر الإشارة الى أن فحص عناصر أو حسابات أو بنود محددة فى القوائم المالية طبقا لإيضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى تعتبر غير ملائمة ، مع ذلك فقد يرتبط المراجع بعملية الفحص التحليلى طبقا لمعايير إبداء الرأى (ينظر القسم رقم ٢١٠٠) أو بتطبيق إجراءات متفق عليها على عناصر أو حسابات أو بنود محددة (ينظر القسم رقم ٦٢٢) .

تعريف المصطلحات :

القوائم المالية Financial Statements

بوجه عام تعتبر معايير المراجعة التاريخية المتعارف عليها Accepted Auditing Historical Standards قابلة للتطبيق عندما يرتبط المراجع بعملية مراجعة وإصدار تقرير على أى قائمة مالية .

الخصائص

للقوائم المالية الخصائص التالية :-

١- أنها تعرض البيانات المالية متضمنة إيضاحات متممة ومكملة لها .

٢- أنها تشتق من سجلات محاسبية .

٣- يستهدف منها توصيل الموارد والإلتزامات الأقتصادية للوحدة الإقتصادية عند نقطة زمنية أو التغيرات فى الموارد والإلتزامات الإقتصادية لفترة زمنية طبقا لأساس محاسبى شامل .

أمثلة على القوائم المالية :-

لأغراض إعداد التقارير فإن الأنواع التالية للعرض المالى تعتبر قوائم مالية :-

١- الميزانية Balance Sheet

٢- قائمة الدخل أو قائمة الأعمال Income Statement or Statement of Operation

٣- قائمة الأرباح المحتجزة Statement of Retained Income

٤- قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flow

٥- قائمة التغيرات فى حقوق الملاك Statement of Changes in Owner's Equity .

٦- قائمة الأصول والإلتزامات التى لا تتضمن حسابات حقوق الملاك .

٧- قائمة الإيرادات والمصروفات .

٨- ملخص نتائج الأعمال Sumary of Operations

٩- قائمة العمليات وفقا لخطوط الإنتاج .

١٠- قائمة المتحصلات والمدفوعات النقدية .

الوحدات الإقتصادية Entities

قد يتم عرض القوائم المالية لأحد من الوحدات الأتية :-

١- شركة مساهمة Corporation .

٢- مجموعة موحدة من الشركات Consolidated Group of Corporations .

٣- مجموعة مندمجة من الشركات الشقيقة A Combined Group of Affiliated Entities .

٤- تنظيم لا يهدف الى تحقيق الربح A Non- For - Profit Organization .

٥- وحدة حكومية A Government Unit .

٦- شركة عقارية أو صندوق أستثمار .

٧- شركة تضامن Partnership .

٨- منشأة فردية A Proprietorship .

٩- قطاع من أى مما سبق .

١٠- فرد .

أساس محاسبى شامل أخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :

لأغراض ذلك المعيار فإن الأساس المحاسبى الشامل بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هو أساس يطبق على الأقل لأحد الجوانب التالية :-

١- أساس تنظيمى :

أساس محاسبى يستخدم عن طريق وحدة للتقرير يتوافق مع متطلبات أو محددات التقارير المالية لتنظيمات حكومية رقابية على تلك الوحدة الاقتصادية وكأمثلة على ذلك لجان الغرف التجارية ، أو هيئة التأمين المحلية .

٢- أساس ضريبى :

أساس محاسبى يستخدم عن طريق وحدة التقرير أو تتوقع إستخدامه عند أستيفاء إقرار ضريبة الدخل **Income Tax Return** لفترة تغطيها القوائم المالية .

٣- أساس النقدية :

أساس المحاسبة على المتحصلات والمدفوعات النقدية .

٤- أسس أخرى :

مجموعة محددة من المعايير ذات التأييد المادى التى تطبق على كافة البنود الجوهرية التى تظهر فى القوائم المالية ، وكمثال على ذلك النوع القوائم المالية التى يتم أعدادها على أساس المحاسبة على مستوى الأسعار **price - Level Basis of Accounting** .

وجدير بالذكر فإن عرض القوائم المالية طبقا لإيضاح كل معايير المحاسبة المالية رقم ٨٩ على أساس بيانات التكلفة الجارية وبيانات القيمة الثابتة

(FASB ٨٩) Current - Cost and Constant Dollar لا تعتبر أسس محاسبية شاملة بسبب أن البيانات الموصوفة لا تشكل القوائم المالية .

كما أن القوائم المالية ذات القيمة الجارية Current - Value Financial Statement التى تكمل القوائم المالية ذات التكلفة التاريخية - Historical Cost فى ظل عرض ذو غرض عام للوحدات الاقتصادية التى تعمل فى المجالات العقارية لا تعتبر قوائم مالية معدة على أسس محاسبية شاملة بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، حيث أنها قوائم مالية ذات غرض خاص Special Purposes financial Presentations وذلك حتى تتوافق مع متطلبات التعاقد أو التنظيمات القانونية والتى تؤدى الى عرض لايتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى .

أهداف المعيار :

الأرتباطات والتعاقدات التى تعتبر مقبولة :

يعبر المراجع الحيادى عن رأيه إذا كانت القوائم المالية المراجعة قد عرضت بعدالة – فى كافة النواحى الهامة – طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا . وتتطلب تلك المبادئ المحاسبية أن يتم أعداد تلك القوائم المالية على أساس الاستحقاق Accrual Basis ، مع ذلك توجد تنظيمات تعتقد بأنها لا تحتاج هى أو مستخدميها أن يتم إعداد تلك القوائم المالية على أساس الأستحقاق Accrual Basis ، مع ذلك توجد تنظيمات تعتقد بأنها لا تحتاج هى أو مستخدميها أن يتم إعداد القوائم المالية على ذلك الأساس وكأمثلة على تلك التنظيمات هى (أ) بعض الوحدات التى لا تهدف الى تحقيق الربح ، (ب) بعض الشركات غير العامة ، (جـ) الشركات التى تم تنظيمها والتى يجب ان

تستوفى قوائم مالية أعتمادا على مبادئ محاسبية مقررة عن طريق التنظيمات الحكومية، (د) شركات تم تأسيسها لأغراض خاصة مثل شركات الاشخاص أو المحاصة .

وقد يطلب من المراجع أحيانا أن يعبر عن راى عن أجزاء من القوائم المالية (عناصر ، حسابات أو بنود محددة) .

عموما فإن هدف ذلك القسم هو :-

- تحديد تلك المهام التى قد يقبلها المراجع للقيام بعملية مراجعة وإعداد تقرير عن قوائم مالية لن يتم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بدون التعبير عن رأى متحفظ أو عكسى .
- تحديد تلك الأرتباطات التى قد تجعل المراجع يقبل أن يقوم بمراجعة والتقرير عن أجزاء من القوائم المالية .

معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما

يؤكد المعيار على أنه رغما أن المراجع يرتبط بالمراجعة وأعداد تقريره عن قوائم مالية تم أعدادها على أسس محاسبية أخرى بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فإن عملية المراجعة يجب أن يتم أدائها رغما عن ذلك طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما .

تقرير المراجع

يقدم ذلك الإيضاح أمثلة على التقارير التى يجب على المراجع أن يقوم بإصدارها فى ظل كل نوع من أنواع التعاقد . كما يقدم أرشادات أيضا عندما

يتضمن تقرير المراجع صياغة مقررة عن طريق الهيئة التنظيمية القانونية التى يتم تقديم القوائم المالية إليها .

٢/٢/١/٥ المتطلبات الأساسية : القوائم المالية التى يتم إعدادها طبقا لاسس محاسبية شاملة أخرى بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :

مكونات تقرير المراجع النموذجى :

عندما يتم إعداد تقرير القوائم المالية التى يتم إعدادها طبقا لاساس محاسبى شامل أخر **OCBOA** ، فإن تقرير المراجع الحيادى يجب أن يتضمن ما يلى :-

١- عنوان يتضمن كلمة حيادى .

٢- فقرة أفتتاحية نموذجية .

٣- فقرة نطاق نموذجية .

٤- فقرة تقوم على :-

أ- تحديد أساس العرض وتشير الى الملاحظات المتممة للقوائم المالية والتى تصف ذلك الأساس .

ب- الأشارة الى أن أساس العرض هو أساس محاسبى شامل اخر بخلاف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٥- فقرة للرأى تصف راى المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة - فى كافة النواحى الهامة - طبقا للأساس المحاسبى المقرر .

٦- التوقيع اليدوى او المطبوع لمكتب المراجعة .

٧- التاريخ .

الخروج عن الأراء غير المتحفظة :

قد يتوصل المراجع الى أنه لا يمكن أن يعبر عن رأى غير متحفظ على القوائم المالية فى ظل الظروف التالية :-

١- أن القوائم المالية لم يتم عرضها بعدالة على أساس المحاسبة المقرر .

٢- أن يكون هناك قيد على نطاق عملية المراجعة .

فى ظل تلك المواقف يجب على المراجع إجراء ما يلى :-

أ- تضمين فقرة توضيحية قبل فقرة الرأى والتى تفصح عن كافة الأسباب الجوهرية للرأى المعدل .

ب- تضمين فقرة الرأى صيغة تعديل ملائمة مع الإشارة الى الفقرة التوضيحية .

الهيئات التنظيمية الحكومية :

أحيانا يقوم المراجع بإعداد تقارير عن قوائم مالية معدة طبقا لمتطلبات محددات التقرير المالى للتنظيمات الحكومية الرقابية ، فى ظل تلك الظروف فإن تقرير المراجع يجب ان يتضمن فقرة بعد فقرة الرأى نقتصر أستخدام التقرير فقط على هؤلاء الذين داخل الوحدة الأقتصادية ولأغراض أستيفاء متطلبات التنظيم الرقابى الحكومى .

القوائم المالية التى لاتعتبر متوافقة مع الأساس المحاسبى الشامل الأخر

إذا لم تستوفى القوائم المالية شروط العرض طبقا للأساس المحاسبى الشامل بخلاف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (ينظر التعريفات الأساسية لمصطلحات المعيار) ، فإن المراجع يتعين عليه إصدار تقرير

نموذجى معدل بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (ينظر القسم رقم ٥٠٨) .

عنوان القوائم المالية :

العناوين المستخدمة للقوائم المالية التى تم أعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها لا تعتبر ملائمة للقوائم المالية التى تم أعدادها طبقا لاساس محاسبى شامل أخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على سبيل المثال فإن القوائم المالية على أساس النقدية يتم وضع عنوان لها على النحو التالى " قائمة الأصول والألتزامات الناشئة من العمليات النقدية " " وقائمة الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة " .

وإذا ما أعتقد المراجع أن القوائم المالية لم يتم عنونتها بشكل ملائم ، فإنه يجب أن يسأل العميل أن يقوم بتغيير العناوين وأن يفصح عن تحفظاته فى فقرة توضيحية لتقارير المراجع ويتحفظ فى الرأى .

أفصاحات القوائم المالية :

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المعدة على أساس محاسبى أخر يجب أن تتضمن ملخص للسياسات المحاسبية الهامة التى تصف أساس العرض ، ويجب أن تشير الى كيفية اختلاف ذلك الاساس عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ولا يتعين أن يتم التحفظ على أثار تلك الأختلافات .

وتتطلب البنود التى تعتبر مماثلة فى تلك القوائم المالية المعدة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (على سبيل المثال الإهلاك فى القوائم المالية المعدلة على الأساس النقدى) نفس الإفصاحات التثقيفية **Informative Disclosures** أو المعرفية .

٣/٢/١/٥ المتطلبات الأساسية : عناصر أو حسابات أو بنود محددة فى القوائم المالية :

أمثلة وخدمات أخرى :

قد يقبل المراجع عملية تعاقد ترتبط بالتعبير عن رأى على واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود محددة فى القوائم المالية سواء أكانت عملية تعاقدية منفصلة أو بالأرتباط بمراجعة القوائم المالية ، وقد يتم عرض العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة فى تقرير المراجع أو فى مستند مرافق للتقرير.

وكأمثلة على العناصر والحسابات أو البنود المحددة فى القوائم المالية التى قد يعد المراجع تقرير عنها حسابات المدينين والأستثمارات والإيجار والأتاوات ومخصص ضرائب الدخل وإجمالى المصاريف . بالنسبة للعناصر والحسابات أو البنود المحددة فإن المحاسب قد يوفر خدمات أخرى بخلاف المراجع هى ما يلى :-

١- تطبيق إجراءات متفق عليها على عناصر وحسابات أو بنود محددة فى القوائم المالية (ينظر القسم رقم ٦٢٢) .

٢- فحص عناصر وحسابات أو بنود محددة طبقا لمعايير ابداء الرأى (ينظر القسم رقم ٢٥٠٠) .

معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها :

يمكن تطبيق تسعة من معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها على أى عملية تعاقد للتعبير عن رأى على واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود القوائم المالية . ويعتبر المعيار الثانى من معايير إعداد التقارير بعنوان

الإتساق Conformity غير قابلة للتطبيق إذا لم يتم إعداد تلك العناصر والحسابات والبنود طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

نطاق عملية المراجعة ومستوى الأهمية النسبية :

فى تلك الأنواع من المهام يعبر المراجع عن رأى على كل من العناصر المحددة والحسابات والبنود ، لذلك فإن قياس الأهمية النسبية يجب أن ترتبط بكل عنصر (أو حساب او بند) فردى يتم التقرير عنه وليس على إجمالى تلك العناصر (الحسابات أو البنود) أو على القوائم المالية كوحدة واحدة .

وحيث أن المقدار الذى يعتبر جوهرى عادة ما يكون أقل فى عملية المراجعة بطبيعتها ، فإن مراجعة عنصر أو حساب أو بند معين عادة ما يكون أكثر توسعا مقارنة عندما يتم دراسة نفس المعلومات بالإرتباط بمراجعة قوائم مالية مأخوذة كوحدة واحدة .

كثير من عناصر القوائم المالية على سبيل المثال المبيعات وحسابات المدينين ، والمخزون وحسابات الدائنين والأصول طويلة الأجل والإهلاك تعتبر بنود مترابطة وذات علاقة ببعضها ، من ثم فقد يقوم المراجع بتطبيق إجراءات مراجعة على العناصر والحسابات والبنود التى تعتبر مترابطة ببعضها مع تلك التى يتعاقد بالتعبير عن رأيه عنها .

الرأى على القوائم المالية الأساسية :

قد يعبر المراجع عن رأى عكسى أو يمتنع عن إبداء الرأى على القوائم المالية الأساسية ، فى مثل تلك الظروف يمكن للمراجع أن يعد تقريره عن واحد أو أكثر من العناصر أو الحسابات أو البنود فى القوائم المالية الأساسية فى ظل تواجد الظروف التالية :-

١- أن الأمور التى يتم التقرير عنها ونطاق عملية المراجعة لم تكن تستهدف ولم تتضمن كثير من العناصر أو الحسابات أو البنود التى تكون جزء رئيسى من القوائم المالية الأساسية .

٢- أن التقرير عن العناصر والحسابات والبنود يجب أن يتم عرضه بشكل منفصل عن التقرير عن القوائم المالية للوحدة الإقتصادية .

عناصر ، حسابات أو بنود محددة مرتبطة بصافى الدخل أو حقوق الملكية

يجب أن يقوم المراجع بمراجعة القوائم المالية الكاملة للتعبير عن رأى عن عناصر أو حسابات أو بنود محددة إذا كانت تلك العناصر أو الحسابات أو البنود أو تأسست على صافى دخل الوحدة أو حقوق المساهمين بها أو ما يماثلها .

تقرير المراجع

يجب أن يتضمن تقرير المراجع على أحد أو أكثر من العناصر أو الحسابات أو البنود ما يلى :-

- عنوان يتضمن كلمة حيادى .
- فقرة إفتتاحية مع إيضاحات بأن :-

أ- أن العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة فى التقرير تمت مراجعتها .

- فإذا ما تم أداء عملية المراجعة بالأرتباط بمراجعة القوائم المالية للشركة ، فإن ذلك يجب أن يتم النص عليه ، ويجب أن يتم الإشارة الى تاريخ تقرير المراجع على تلك القوائم المالية .

- أى خروج عن تقرير المراجع النموذجى على القوائم المالية للشركة يجب أن يتم ذكره إذا ما أعتبر ذلك ملائما لعرض العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة .

- يعتبر اعداد العناصر أو الحسابات أو البنود مسئولية إدارة الشركة أما مسئولية المراجع فهى التعبير عن رأيه عنها تأسيسا على عملية المراجعة .

٣- تتضمن فقرة النطاق إيضاحات على النحو التالى :-

أ- أن عملية المراجعة قد تم أدائها طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

ب- أن معايير المراجعة المتعارف عليها تتطلب من المراجع أن يقوم بتخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة خالية من أى تحريف جوهرى .

ج- تتضمن عملية المراجعة :-

١- الفحص على أساس إختبارى لأدلة إثبات مؤيده للقيم والإيضاحات فى عرض العناصر والحسابات والبنود المحددة .

٢- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى قامت الإدارة بعملها.

٣- تقييم العرض الشامل للعناصر والحسابات والبنود المحددة .

د- يعتقد المراجع أن عملية المراجعة توفر أساس معقول لإبداء الرأى .

٤- فقرة تتضمن الإيضاحات التالية :-

أ- وصف الأساس الذى تم عليه عرض العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة - وإذا ما أمكن - أى ترتيبات تحدد الأساس إذا لم يكن متسقا مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ب- وصف التفسيرات الهامة-إذا أمكن- والتى تم عملها عن طريق إدارة الشركة والمرتبطة بمحددات الأتفاقيات الملائمة .

٥- فقرة تعبر عن رأى المراجع (أو امتناعه عن إبداء الرأى) عما إذا كانت العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة قد تم عرضها بعدالة على أساس المحاسبة المقرر ، وإذا ما كان هناك قيد فى النطاق ، فإن المراجع يجب أن :-

أ- يفصح عن كافة الأسباب الأساسية لرأيه فى فقرة توضيحية تسبق فقرة الرأى فى التقرير .

ب- تعديل الرأى والإشارة الى الفقرة التوضيحية .

٦- فقرة تقصر إستخدام تقرير المراجع على هؤلاء داخل الوحدة والأطراف المرتبطين بالعقد أو الأتفاقية إذا ما تم إعداد العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة طبقا لمتطلبات عقد معين أو إتفاقية معينة والتى تؤدى الى عرض غير متسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أى أساس محاسبى شامل أخر .

٧- التوقيع اليدوى أو المطبوع لمكتب المراجعة بالإضافة الى تاريخ التقرير.

٤/٢/١/٥ المتطلبات الأساسية : الإلتزام بإتفاقيات تعاقدية أو تنظيمية قانونية مرتبطة بقوائم مالية تمت مراجعتها

الأتفاقيات التى تتطلب تقارير ألتزام

Agreements Requiring Compliance Reports

قد يطلب من الوحدات الأقتصادية إعداد تقارير ألتزام **Compliance Reports** معتمدة من مراجعين حياديين وذلك عن طريق أتفاقيات إبرام القروض والسندات، وكذلك قد تطلب الهيئات الرقابية تلك التقارير أيضا ، فقد تستلزم تلك الأتفاقيات إعداد قوائم مالية سنوية تمت مراجعتها عن طريق مراجع حيادى (أمثلة ذلك البنوك والمقرضين) .

فإذا قام المراجع بإجراء إختبار الإلتزام **Testing Compliance** طبقا للقانون واللوائح فى عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الحكومية **Government Auditing standards** (الكتاب الأصفر) الصادرة عن طريق المراقب العام فى الولايات المتحدة ، فإنه يتعين عليه أتباع الأرشاد الموضح فى ايضاح معايير المراجعة رقم (٧٤) القسم رقم (٨٠١) بعنوان أعتبارات مراجعة الإلتزام فى عملية مراجعة الوحدات الحكومية ومتلقى المساعدة المالية الحكومية **Compliance Auditing Considerations in Audits of Governmental Entities and Recipients of Governmental Financial Assistance** .

طلب التأكيد Request for Assurance :

فى ظروف معينة يطلب المقرضين تأكيد من المراجع بأن المقترض قد ألتزم ببنود إتفاقية القرض المرتبطة بأمور المحاسبة والمراجعة . وعادة ما يستوفى المراجع ذلك الطلب عن طريق تأكيد سلبى **Negative Assurance** على عقد الإتفاقية .

ويمكن للمراجع إعطاء التأكيد السلبى فى تقرير منفصل أو فى فقرة أو أكثر من فقرة فى تقرير المراجع المرافق للقوائم المالية .

ويتعين ألا يتم إعطاء ذلك التأكيد السلبى إذا ما قام المراجع بإبداء رأى عكسى أو أمتنع عن إبداء الرأى على القوائم المالية التى ترتبط بعقد القرض ، ويجب ألا يمتد التأكيد الى عقد القرض الذى يرتبط بأمور لن تخضع لإجراءات عملية المراجعة .

التأكيد الذى يتم توفيره فى تقرير المراجع على القوائم المالية

عندما يتم تضمين رأى المراجع عن الإلتزام بإتفاقيات تعاقدية أو متطلبات قانونية فى تقرير المراجع عن القوائم المالية ، فإنه يتعين من المراجع أن يضمن فقرة -بعد فقرة الرأى - توفر تأكيد سلبى مرتبط بالإلتزام ببنود إتفاقية القرض حيث أنها ترتبط بأمور محاسبية . ويجب أن تتضمن الفقرة أيضا على ما يلى :-

١- أن التأكيد السلبى تم إعطاؤه إرتباطا بمراجعة القوائم المالية .

٢- أن عملية المراجعة لم توجه مباشرة تجاه الحصول على إلمام بخصوص الإلتزام .

يجب أن يتضمن تقرير المراجع أيضا فقرة تتضمن وصف ومصدر أى تفسيرات هامة تم عملها عن طريق إدارة الشركة بالإضافة الى فقرة تحد من إستخدامه إلا على الأطراف داخل الشركة والأطراف التى ترتبط بالاتفاقية أو العقد أو الهيئات التنظيمية القانونية . إذا كان ذلك ملائما .

تقرير المراجع المنفصل

إذا ما كان تقرير المراجع على الإلتزام بالإتفاقيات التعاقدية أو المتطلبات القانونية جاء فى تقرير منفصل ، من ثم يتعين أن يتضمن ما يلى :-

١- عنوان يتضمن كلمة حيادى .

٢- فقرة تنص على أن القوائم المالية تم مراجعتها طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها عموما وتاريخ تقرير المراجعة على القوائم المالية . كما يجب الإفصاح عن أى خروج عن تقرير المراجع النموذجى على القوائم المالية .

٣- فقرة تتضمن :-

أ- الإشارة الى عقود القروض المحددة أو فقرة عن إتفاقية القرض .

ب- إعطاء تاكيد سلبى مرتبط بالإلتزام ببنود عقود القرض للإتفاقية طالما أنها ترتبط بأمور محاسبية .

ج-تحديد أن التأكيد السلبى قد تم توفيره بالإرتباط بمراجعة القوائم المالية.

د-النص على أن عملية المراجعة لم توجه بشكل رئيسى نحو الحصول على معرفة بخصوص الإلتزام .

٤- فقـــرة تتضمن وصف أى تفسيرات هامة تم عملها عن طريق إدارة الشركة بالارتباط بمتطلبات الاتفاقية .

٥- فقـــرة تحد من استخدام التقرير فقط على الأطراف داخل الشركة أو الأطراف المرتبطة بالعقد أو الاتفاقية أو الهيئات الرقابية إذا كان ذلك ملائما .

٦- التوقيع اليدوى أو المطبوع لمكتب المراجعة وتاريخ التقرير .

٥/٢/١/٥ المتطلبات الأساسية :-

قوائم مالية ذات غرض خاص للتوافق مع اتفاقيات تعاقدية أو متطلبات قانونية

Fundamental Requirements:- Special. Purpose Financial Presentations to Comply with Contractual Agreements or Regulatory Provisions

قوائم مالية ذات غرض خاص :

أحيانـــا مـــا يطـــلب من المراجع أن يعد تقريرا عن قوائم مالية ذات غرض خاص **Special- Purpose Financial Statements (or Presentations)** للتوافق

مع اتفاقيات تعاقدية أو متطلبات قانونية ، فى معظم الظروف فأن تلك الأنواع من القوائـم يسـتهدف منها استخدامها عن طريق أطراف ترتبط باتفاقية القرض أو جهات رقابية تنظيمية أو أطراف محدده أخرى . وهى تتضمن مايلى:-

١-عرض قوائم مالية يتم إعدادها بالالتزام باتفاقيات تعاقدية أو متطلبات قانونيـة والـتى لا تعتبر قوائم كاملة لأصول والتزامات الشركة أو إيراداتها ومصـروفاتها وإلا كان يتم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها (أى أن تلك القوائم تعتبر غير كاملة) .

٢- عـرض قوائـم مالية **A financial Presentation** (أى مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة) تم إعدادها على أساس محاسبى مقـرر فى الاتفاقية التى لا تعتبر قوائم معدة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أى أساس محاسبى شامل أخر .

عرض غير كامل للقوائم المالية Incomplete Presentation :

فيما يلى المواقف التى تتضمن عرض كامل للقوائم المالية :-

١- قـد تتطلب أحد الهيئات الحكومية جدول لصافى الدخل أو مصروفات معينة باستبعاد بنود معينة مثل الفوائد أو أهلاك أو ضرائب الدخل .

٢- قد تحدد اتفاقيات البيع والشراء جدول معين للأصول والالتزامات على أساس قياسها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها إلا أنها تقتصر فقط على أصـول أو التزامات معينة (على سبيل المثال الأصول الملموسة والالتزامات بعد استبعاد القروض من حملة الأسهم) .

ولاشك أن عرض القوائم بذلك الشكل يتعين أن يختلف عن القوائم المالية الكاملة للمدى الضرورى لاستيفاء الأغراض الخاصة التى فى ضوئها يتم إعداد ذلك العرض .

الإفصاحات :

إذا تضمنت القوائم المالية بنود مشابهة لتلك التى تضمنتها مجموعة كاملة من القوائم المالية والمعدة على أساس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، من ثم يجب أن يتم عمل إيضاحات معرفية مماثلة .

العنوان :

يجب أن يتم وضع عنوان للقوائم المالية بشكل ملائم لتجنب أى إيحاء ضمنى بأن تلك القوائم غير الكاملة يستهدف منها عرض المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة .

الأهمية النسبية :

على الرغم من أن العرض المالى ليس قوائم مالية كاملة ، إلا أنه يتم دراسته على أنه قوائم مالية - لأغراض دراسة الأهمية النسبية ، وهذا يعنى أن قياس الأهمية لأغراض التعبير عن الرأى يجب أن يرتبط بالقوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة .

تقرير المراجع :

عندما يقوم المراجع بإصدار تقرير عن القوائم المالية المعدة على أساس محاسبى مقرز فى اتفاقية تعاقدية أو حسب متطلب قانونى معين فان ذلك يؤدى إلى عرض غير كامل ، وإلا كان ذلك العرض يتسق مع مبادئ المحاسبة

المــتعارف عــليها أو أى أساس محاسبى شامل أخر ، وفى ذلك الموقف فأن تقرير المراجع يجب أن يتضمن ما يلى :-

١- عنوان يتضمن كلمة حيادى .

٢- فقرة أفتتاحية نموذجية .

٣- فقرة نطاق نموذجية.

٤- فقرة تتضمن ما يلى :-

أ-شـــرح لما يستهدفه العرض من تقديمه والإشارة فى إيضاح متمم للقوائم المالية يصف أساس العرض .

ب- تحديــد أن العــرض لا يستهدف أن يكون عرضا ماليا كاملا لأصول الــتزامات الشــركة وإيــراداتها ومصـــروفاتها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أى أساس محاسبى شامل أخر .

٥- فقرة تعبر عن رأى المراجع المرتبط بالعرض العادل - فى كافة النواحى الهامة - للمعلومات التى يستهدفها العرض طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عــليها أو أى أســاس محاســبى شــامل أخر ،فإذا ما توصل المراجع أن المعــلومات التى يستهدفها العرض لم تعرض بعدالة على أساس المحاسبى المقرر أو أن هناك قيد نطاق ، فأن المراجع يجب أن :-

أ- يفصح عن كافة الأسباب الأساسية لاستنتاجه فى فقرة توضيحية تسبق فقرة الرأى للتقرير .

ب- تعديل الرأى والإشارة إلى الفقرة التوضيحية .

٦- فقرة تحد من استخدام تقرير المراجع إلا على الأطراف المرتبط بالعقد أو الاتفاقيـــة أو هؤلاء الذين تتفاوض معهم الشركة مباشرة أو الهيئة الرقابية المرتبطة .

٧- التوقيع اليدوى أو المطبوع لمكتب المراجعة بالإضافة إلى تاريخ التقرير .

العرض المالى الذى لا يتأسس على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو على أساس محاسبى شامل أخر Non. GAAP or Non. OCBOA Presentations

مواقف ذلك العرض المالى :

فيما يلى المواقف التى تتضمن قوائم مالية ذات غرض خاص يتم إعدادها بالتوافق مع أساس محاسبى يخرج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو عن أى أساس محاسبى شامل أخر .

١-قد تتطلب اتفاقية القرض من المقترض أن يعد قوائم مالية يتم فيها عرض الأصول (على سبيل المثال المخزون) على أساس غير متسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢-قد تتطلب اتفاقية اقتناء شركة أخرى أن تكون القوائم المالية للشركة المشتراة أن يتم عرضها بالاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيما عدا عرض بعض الأصول التى ينص على أساس تقييمها فى الاتفاقية .

٣- قد يتم إرفاق قوائم مالية على أساس القيمة الجارية **Current-Value** بجانب القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية **Historical-Cost** فى ظل عرض ذو استخدام عام للوحدات العقارية **Real estate Entities** .

تقرير المراجع

عندما يقوم المراجع بإصدار تقرير عن قوائم المالية الموضحة بعالية فأنه يجب أن يتضمن ما يلى :-

١- عنوان يتضمن كلمة حيادى .

٢- فقرة افتتاحية نموذجية .

٣- فقرة نطاق نموذجية .

٤- فقرة تتضمن ما يلى :-

أ- شــرح لمــا يستهدف العرض من تقديمه والإرشاد إلى إيضاح القوائم المالية التى تصف أساس العرض .

ب- النص على أن العرض لا يستهدف أن يكون عرضا يتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٥- فقرة تصف أى تفسيرات هامة يتم عملها عن طريق إدارة الشركة بالارتباط بمتطلبات الاتفاقية الملائمة .

٦- فقرة تعبر عن رأى المراجع المرتبطة بالعرض العادل - فى كافة النواحى الهامة - للمعلومات التى تستهدف العرض أن يقدمها على أساس محاسبى محدد . وإذا ما توصل المراجع إلى أن المعلومات التى يستهدف العرض أن يقدمهــا لم تعرض بعدالة على أساس محاسبى محدد أو إذا كان هناك قيد على نطاق عملية المراجعة فأن المراجع يجب أن :-

أ- يفصح عن كافة الأسباب الأساسية لاستنتاجه فى فقرة توضيحية تسبق فقرة الرأى فى التقرير .

ب- تعديل الرأى مع الإشارة إلى الفقرة التوضيحية .

٧- فقرة تقصر استخدام التقرير على هؤلاء الذين بداخل الشركة إلى الأطراف المرتــبطين بالاتفاقيــة أو بــالعقد أو هؤلاء الذين تتفاوض معهم الشركة مباشرة أو الهيئات الرقابية المرتبطة .

٨- توقيع مكتب المراجعة سواء كان يدويا أو مطبوعا وتاريخ التقرير.

٦/٢/١/٥ المتطلبات الأساسية : الظروف التى تتطلب صيغة إيضاحية تقرير خاص للمراجع

Fundamental Requirements: Circumstances Requiring Explanatory Language in an Auditing Special Report

الظروف التى تتطلب صيغة إيضاحية :

الظـــروف التى لا تؤثر على رأى المراجع غير المتحفظ قد تتطلب برغم ذلـــك أن يقـــوم بإضـــافة صـــيغة إيضاحية إلى التقرير الخاص تتضمن تلك الظروف ما يلى :-

١- نقص الاتساق والثبات فى المبادئ المحاسبية .

٢- أحداث عدم التأكد من الاستمرارية .

٣- مراجعون أخرون .

٤- عرض معلومات مالية مقارنة .

نقص الثبات فى المبادئ المحاسبية

إذا كـــان هناك تغير فى تطبيق المبادئ المحاسبية أو طريقة تطبيقها على القوائـــم الماليـــة أو عـــلى عناصر أو حسابات أو بنود محدده فى تلك القوائم الماليـــة ، وقد ترتب على ذلك التغير نقص جوهرى فى القابلية للمقارنة فأن المـــراجع يـــتعين عليه إضافة فقرة إيضاحية فى تقريره ويجب أن تكون تلك الفقرة الإيضاحية :-

١- أن تتبع فقرة الرأى .

٢- أن تصف التغير .

٣- أن تشير الى إيضاح يناقش التغير وأثره (ينظر القسم رقم ٥٠٨) .

التغير عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أى أساس محاسبى شامل أخر

لا يتعين على المراجع أن يتبع المتطلب المشار إليه أنفا إذا ما تم إعداد القوائم المالية أو العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى سنة ما وطبقا لأساس محاسبى شامل أخر فى السنة التالية ، مع ذلك فقد يقوم المراجع بإضافة فقرة إيضاحية فى تقرير لجذب الانتباه إلى الاختلاف فى أساس العرض .

القوائم المالية المعدة على أساس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعلى أساس محاسبى شامل أخر :

أحيانا ما يتم إصدار مجموعتين من القوائم المالية لنفس السنة – أحدهما يتم إعداده طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والأخرى على أساس محاسبى شامل أخر ، فى تلك الظروف قد يضيف المراجع فقرة إيضاحية لكل تقرير يذكر فيه أن المجموعة الأخرى من القوائم المالية الذى تم إعدادها طبقا لأساس أخر قد تم التقرير عنها .

التغير فى القانون الضريبى Change in the Tax Law

لا يتم اعتبار التغير فى القانون الضريبى تغير فى المبدأ المحاسبى الذى يتم على أساس إعداد القوائم المالية طبقا لأساس المحاسبة الضريبية ، لذلك فأن المراجع لا يحتاج أن يضيف فقرة إيضاحية فى تقريره ، مع ذلك قد يكون الإفصاح عن التغير فى القانون الضريبى ضروريا .

أحداث عدم التأكد المرتبطة بالاستمرارية Going Concern Uncertainties

قد يكون للمراجع شك مادى بخصوص مقدرة الوحدة على الاستمرار فى نشـــاطها Continue as Going Concern لفـــترة من الزمن لا تزيد عن سنة واحـــده بعد تاريخ القوائم المالية ، فى تلك الظروف يجب أن يضيف المراجع فقرة توضيحية بعد فقرة الرأى من تقرير المراجع إذا كانت أحداث عدم التأكد المرتبطة بالاستمرارية ملائمة لتقرير المراجع (ينظر القسم رقم ٣٤١). [١]

المراجعون الآخرون

إذا قـــرر المراجع أن يقوم بعمل إشارة إلى تقرير مراجع أخر أعتمد فى جزء منه على إبداء رأيه ، يتعين على المراجع أن يفصح عن ذلك فى الفقرة الافتـــتاحية لـــتقريره ، كما يجب أن يشير إلى تقرير المراجع الأخر فى فقرة الرأى (ينظر القسم رقم ٥٠٨). [٢]

عرض المعلومات المالية المقارنة

قـــد يعبر المراجع عن رأى معين فى فترة سابقة لقوائم مالية أو العناصر أو حسابات أو بنود بشكل يختلف عن الرأى الذى عبر عنه سابقا لنفس المعلومات ، فى تـــلك المواقـــف يجـــب على المراجع أن يفصح عن كافة الأسباب الأساسية لإصدار رأيه المختلف فى فقرة منفصلة تسبق فقرة الرأى فى تقريره.

---

[١] يتضمن القسم رقم (٣٤١) إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٩) لعام ١٩٨٨ ، والإيضاح رقم (٦٤) فى ١٩٩٠، والإيضاح رقم ٧٧ فى عام ١٩٩٥ بعنوان دراسة المراجع لمقدرة الوحدة على الاستمرار فى نشاطها .

[٢] يتضمن القسم رقم (٥٠٨) إيضاح معايير المراجعة بعنوان التقارير عن القوائم المالية التى تم مراجعتها والذى تم مناقشة تفصيلا فى الفصل الثالث من هذا المؤلف .

٧/٢/١/٥ ملاحق إيضاحية

شكل رقم (٥/١)

القوائم المالية المعدة على أساس ضريبة الدخل

تقرير المراجع الحيادى

قمنا بمراجعة قوائم الأصول والألتزامات ورأس المال المعدة على أساس ضريبة الدخل لشركة أ ، ب ، جـ (شركة أشخاص) فى ٣١ ديسمبر عام ×××× ، وعام ×××× والقوائم المرتبطة (قائمة الإيرادات والمصروفات المعدة على أساس ضريبة الدخل ، وقائمة التغيرات فى حسابات الشركاء المعدة على أساس ضرائب الدخل للسنوات المنتهية فى ذلك التاريخ) . تلك القوائم مسئولية إدارة شركة التضامن ، ومسئوليتنا هى إبداء الرأى على تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا لها .

قمنا بأداء مراجعتنا تأسيسا على معايير المراجعة المتعارف عليها ، تلك المعايير تتطلب تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أى تحريف جوهرى ، تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس أختبارى دليل الأثبات المؤيد للقيم والإيضاحات فى القوائم المالية ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة بالإضافة الى تقييم العرض الشامل لعرض القوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساسا معقولا لإبداء رأينا .

فى رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة فى كل جوانبها الهامة عن الأصول والألتزامات ورأس مال شركة التضامن فى ٣١ ديسمبر عام ×××× وعام ×××× وإيرادتها ومصروفاتها والتغيرات فى حسابات الشركاء عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ على الأساس المحاسبى الموضح فى الإيضاح رقم (××) .

شكل رقم (٥/٢)

القوائم المالية المعدة على أساس نقدى

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا القوائم المرفقة للأصول والألتزامات الناشئة من العمليات المالية لشركة أ ب ج فى ٣١ديسمبر عام ×××× عام ×××× والقوائم المرتبطة للإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا لها ، ولقد تمت مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تتطلب تلك المعايير تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من الاخطاء المؤثرة ، تتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الإثبات على أساس أختبارى التى تؤيد القيم والإفصاحات فى القوائم المالية ، كما تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة الى تقييم العرض الشامل فى القوائم المالية ، ونعتقد بان مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا .

وكما هو موضح بالإيضاح رقم (×) فإن القوائم المالية قد أعدت على أساس المتحصلات والمدفوعات النقدية والتى تعتبر أساس محاسبى شامل أخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

فى رأينا فإن القوائم المالية المشار إليها بعاليه تعرض بعدالة فى كافة النواحى الهامة . الأصول والألتزامات الناتجة عن العمليات النقدية للشركة فى ٣١ ديسمبر عام ×××× وعام ×××× وإيرادتها المحصلة ومصروفاتها المدفوعة أثناء السنوات المنتهية في ذلك التاريخ على أساس محاسبى مقرر فى الإيضاح رقم (×) .

شكل رقم (٥/٣)

القوائم المالية المعدة على أساس مقرر عن طريق هيئة تنظيمية رقابية فقط لاغراض أستيفاء نموذج مقرر من تلك الهيئة

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا القوائم المالية المرفقة للأصول والألتزامات والفائض المعدة على أساس قانونى لشركة ا ب ج للتأمين فى ٣١ديسمبر عام ×××× عام ×××× والقوائم المرتبطة للدخل والتدفقات النقدية المعدة على اساس قانونى وكذلك التغيرات فى الفائض على أساس قانونى عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، مسئوليتنا هى إبداء الرأى على تلك القوائم المالية تأسيسا على مراجعتنا .

تمت مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتستلزم تلك المعايير أن يتم تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أى تحريفات جوهرية ، تتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الأثبات على أساس أختبارى المؤيدة للقيم والإفصاحات فى القوائم المالية ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية ، التى تم عملها بمعرفة الإدارة بالإضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية . ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا .

وكما هو موضح بالإيضاح رقم (×) فإن تلك القوائم المالية قد أعدت طبقا للممارسات المحاسبية المقررة أو المصرح بها عن طريق قسم التأمين بالولاية . وهى تعتبر أساس محاسبى شامل أخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها بعاليه . تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة الأصول والألتزامات المصرح بهما والفائض الخاص بشركة أ ب ج للتأمين في ٣١ ديسمبر عام ×××× وعام ×××× ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ على أساس محاسبي مقرر في الإيضاح رقم (×) ، ويستهدف ذلك التقرير فقط تقديم المعلومات وأستخدامها لمجلس الإدارة وإدارة الشركة ولأغراض أستيفاء نموذج الهيئة الرقابية (تحدد أسمها) وليس الهدف منه هو تقديمها أو أستخدامها لأى شخص أخر بخلاف تلك الأطراف المحددة .

شكل رقم (٥/٤)

تقرير عن عناصر أو حسابات أوبنود محددة

مرتبطة بحسابات المدينين

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا الجدول المرافق لحسابات المدينين لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ×××× ، ان ذلك الجدول مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا إبداء الرأى على ذلك الجدول تأسيسا على مراجعتنا .

تمت عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تتطلب تلك المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كان جدول المدينين خالى من أى تحريف جوهرى ، تتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الإثبات - على أساس أختبارى - المؤيد للقيم والإفصاحات فى جدول حسابات المدينين ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة الى تقييم العرض الشامل بالجدول ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا .

فى راينا أن جدول حسابات المدينين المشار اليه بعاليه يعرض بعدالة فى كافة النواحى الهامة حسابات المدينين لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ×××× طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عموما .

شكل رقم (٥/٥)

تقرير عناصر أو حسابات أو بنود محددة

مرتبطة بقيمة المبيعات لأغراض حساب الإيجار

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا جدول إجمالى المبيعات المرافق (كما فى أتفاقية التأجير المؤرخة فى ٤ مارس عام ×××× بين شركة أ ب ج المؤجر وشركة س ص ع المستأجر) لشركة س ص ع عن السنة المنتهية فى ٣١ديسمبر عام ×××× ، ذلك الجدول مسئولية إدارة شركة س ص ع . أما مسئوليتنا إبداء الراى عن ذلك الجدول تأسيسا على مراجعتنا .

تم أداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تستلزم تلك المعايير أن يتم تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كان جدول إجمالى المبيعات خالى من أى تحريفات جوهرية . تتضمن عملية المراجعة أيضا الفحص – على أساس أختبارى – الأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والإيضاحات فى جدول إجمالى المبيعات ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة الى تقييم العرض الشامل للجدول ونعتقد بأن مراجعتنا توفر اساس معقول لإبداء رأينا .

فى رأينا أن جدول إجمالى المبيعات المشار اليه بعاليه يعرض بعدالة فى كافة جوانبه الهامة أجمالى المبيعات لشركة س ص ع السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ×××× كما تم تحديدها فى عقد التأجير المشار اليه فى الفقرة الأولى .

الهدف من ذلك التقرير هو تقديم معلومات لأستخدامها عن طريق مجلس الإدارة وإدارة شركة ا ب ج ،فذلك التقرير لا يهدف الى تقديم معلومات وأستخدامها عن طريق أي طرف أخر بخلاف تلك الأطراف المحددة .

شكل رقم (٥/٦)

تقرير عن عناصر أو حسابات أو بنود محددة

مرتبطة بمشاركة فى الأرباح مع تحديد الأتفاقيات الملائمة

راجعنا القوائم المالية لشركة س ص ع فى ٣١ ديسمبر عام ×××× طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وقمنا بإصدار تقرير عليها والمؤرخ ١٠ مارس عام ×××× وقد قمنا أيضا بمراجعة جدول المشاركة فى الأرباح لمستر جون فى الشركة المذكورة عن السنة المنتهية فى ٣١ديسمبر عام ×××× . ذلك الجدول يعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فهى إبداء الرأى على ذلك الجدول تأسيسا على مراجعتنا .

قمنا بإجراء مراجعتنا للجدول طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تتطلب تلك المعايير أن تقوم بتخطيط واداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كان جدول المشاركة فى الارباح خالى من أى تحريفات جوهرية . تتضمن عملية المراجعة الفحص - على أساس أختبارى - لأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والإيضاحات فى الجدول .

كما تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة الى تقييم العرض الشامل للجدول . ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا .

وقد أخطرنا بأن المستندات التى تحكم تحديد مشاركة أرباح مستر جون هى (أ) أتفاقية تعيين بين مستر جون وشركة س ص ع المؤرخة فى فبراير عام ×××× ، (ب) أتفاقية أنتاج وتوزيع بين شركة س ص ع وشركة شبكة التليفزيون المؤرخة فى مارس عام ×××× ، (ج) أتفاق تسهيلات الأستديو الموقعة ما بين شركة س ص ع واستديوهات شركة ×× فى أبريل ×××× والتى عدلت فى نوفمبر عام ×××× .

في رأينا أن جدول مشاركة الأرباح المشار اليها بعاليه يعرض بعدالة في كافة جوانبه الهامة - مشاركة مستر جون في أرباح شركة س ص ع عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ×××× طبقا لمتطلبات الأتفاقية المشار اليها بعاليه .

هذا التقرير يهدف فقط الى توفير معلومات للأستخدام عن طريق مجلس الإدارة وإدارة شركة س ص ع ومستر جون فقط ، ولا يهدف تقديمه وأستخدامه لأى طرف أخر بخلاف تلك الأطراف المذكورة على وجه التحديد .

شكل رقم (٥/٧)

تقرير عن عناصر أو حسابات أو بنود محدده مرتبطة بضرائب الدخل متضمنة فى قوائم مالية مع الإشارة إلى تقرير المراجعة على تلك القوائم المالية المرتبطة

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا القوائم المالية لشركة أ ب ج عن السنة المنتهية فى ٣٠ يونيو عام ×××× طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وأصدرنا تقرير عليها بتاريخ ١٥ أغسطس عام ×××× وقد قمنا بمراجعة مخصصات ضرائب الدخل الحالية والمؤجلة للشركة عن السنة المنتهية فى ٣٠يونيو عام ×××× والمتضمنة فى تلك القوائم المالية وحسابات الضرائب المرتبطة بالأصول والالتزامات فى ٣٠ يونيو عام ×××× وتعتبر معلومات ضرائب الدخل مسئولية إدارة الشركة أما مسئوليتنا فتتمثل فى إبداء الرأى عليها تأسيسا على مراجعتنا .

قمنا بأجراء مراجعتنا لمعلومات ضرائب الدخل طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها . تتطلب تلك المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت حسابات ضرائب الدخل خالية من أى تحريف جوهرى ، وتتضمن عملية المراجعة الفحص - على أساس أختبارى - لأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والإفصاحات المرتبطة بحسابات ضرائب الدخل ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدم والتقديرات الهامة التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة إلى التقييم الشامل لعرض حسابات ضرائب الدخل ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا .

فى رأينا أن الشركة قد قامت بدفع - فى كافة الجوانب الهامة أو قامت بتكوين مخصص كاف فى القوائم المالية المشار إليها بعالية لسداد كافة ضرائب الدخل وضرائب الدخل المؤجلة المرتبطة والتى يمكن تقديرها بشكل معقول فى وقت مراجعتنا للقوائم المالية لشركة أ ب ج عن السنة المنتهية فى ٣٠ يونيو عام ×××× .

شكل (٥/٨)

تقرير عن الإلتزام بمتطلبات تعاقدية

فى تقرير مستقل

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا الميزانية العمومية لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ×××× وقوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية المرتبطة عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ،و قمنا بإصدار تقرير عليها والمؤرخ فى ١٦ فبراير عام ×××× .

إرتباطا بمراجعتنا لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بأن الشركة فشلت فى الألتزام بشرط وبنود عقد القرض و متطلبات وشروط القسم من ......إلى .... لاتفاقية القرض المؤرخ فى ٣١ يوليو عام ×××× مع بنك (×) والمرتبط بأمور محاسبية ، ومع ذلك لم يتم توجيه مراجعتنا بصفة أساسية تجاه الحصول على معرفة يمثل عدم الالتزام هذا .

يهدف ذلك التقرير فقط إلى توفير معلومات للاستخدام عن طريق مجلس الإدارة وإدارة شركة أ ب ج بالإضافة إلى بنك (×) دون أى طرف أخر بخلاف تلك الأطراف المحددة .

شكل (٥/٩)

تقرير عن الالتزام بمتطلبات قانونية فى تقرير مستقل عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية فقرة توضيحية بسبب أحداث عدم التأكد الناتجة من استمرارية الشركة فى النشاط

راجعنا الميزانية العمومية لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ×××× والقوائم المرتبطة بها – قائمة الدخل ، والأرباح المحتجزة – وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وقد قمنا بإصدار تقرير عليها المؤرخ فى ٥ مارس عام ×××× والذى تضمن فقرة توضيحية تصف أن هناك شك مادى فى مقدرة شركة أ ب ج على الاستمرار فى نشاطها والذى تم مناقشته فى الإيضاح رقم (×) المتمم لتلك القوائم .

أرتباطا بمراجعتنا لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بأن الشركة فشلت فى الالتزام بالمتطلبات المحاسبية فى الأقسام ١ ، ٢ ، ٣ من (يتم تحديد اسم الهيئة الرقابية) ومع ذلك فأن مراجعتنا لم توجه بصفة رئيسية نحو الحصول على معرفة بمثل عدم الالتزام هذا .

ذلك التقرير يستهدف فقط توفير معلومات للاستخدام عن طريق مجلس الإدارة وإدارة الشركة أ ب ج بالإضافة إلى اسم الهيئة الرقابية) ، وليس أى أطراف أخرى بخلاف تلك الأطراف المحددة .

شكل (٥/١٠)

تقرير عن جدول اجمالى الدخل ومصروفات معينة لاستيفاء متطلبات قانونية بالإضافة إلى تضمنيها فى مستند يتم توزيعه للجمهور العام

راجعنا الملخصات التاريخية لأجمالى الدخل ومصروفات التشغيل المباشرة لشركة أ ب ج (ملخصات تاريخية) لكل من الثلاثة سنوات فى الفترة المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ×××× تلك الملخصات التاريخية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، ومسئوليتنا هى إبداء الرأى على الملخصات التاريخية تأسيسا على مراجعتنا .

تمت مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تتطلب تلك المعايير ان يتم تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت الملخصات التاريخية خالية من أى تحريف جوهرى ، تتضمن عملية المراجعة الفحص - على أساس اختبارى - الأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والأفصاحات فى الملخصات التاريخية ، أيضا تتضمن عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للملخصات التاريخية ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا .

تم إعداد الملخصات التاريخية المرفقة لأغراض الالتزام بقواعد ولوائح هيئة تداول وتنظيم الأوراق المالية كما هو موضح فى الإيضاح رقم (×) ، و لا تستهدف أن تكون عرض كامل لإيرادات ومصروفات شركة أ ب ج .

فى رأينا أن الملخصات التاريخية المشار إليها بعالية توضح بعدالة فى كافة الجوانب الهامة اجمالى الدخل ومصروفات التشغيل المباشر - المحددة فى الإيضاح رقم (×) لشركة أ ب ج لكل من الثلاثة سنوات فى الفترة المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ×× طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما .

شكل (١١/٥)
تقرير عن قائمة الأصول والالتزامات
تطبيقا لاتفاقية تعاقدية

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا قائمة صافى الأصول المباعة المرفقة لشركة أ ب ج فى يونيو عام ×××× ، تعتبر قائمة صافة الأصول المباعة تلك مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فهى التعبير عن الرأى عن قائمة صافى الأصول المباعة تأسيسا على مراجعتنا .

أجرينا مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تلك المعايير تتطلب تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت قائمة صافى الأصول المباعة خالية من أى تحريف جوهرى ، تتضمن عملية المراجعة الفحص – على أساس أختبارى – لأدلة الإثبات للقيم والإفصاحات فى القائمة ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدم والتقديرات الهامة التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقائمة ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا .

تم إعداد القائمة المرفقة لعرض صافى الأصول لشركة أ ب ج المباعة إلى شركة س ص ع والمطابقة لأتفاقية الشراء الموضحة فى الإيضاح رقم (×) ، وليس الهدف منها أن تكون عرض كامل لأصول والتزامات شركة أ ب ج .

فى رأينا أن قائمة صافى الأصول المباعة المرفقة تعرض بعدالة فى كافة الجوانب الهامة صافى أصول شركة أ ب ج فى ٨ يونيو عام ×××× ، والمطابقة لاتفاقية الشراء الموضحة فى الإيضاح رقم (×) طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ذلك التقرير يستهدف فقط تقديم معلومات للاستخدام عن طريق مجلس الإدارة وإدارة شركة أ ب ج وشركة س ص ع ولا يستهدف أى أطراف أخرى بخلاف تلك الأطراف المحددة .

شكل (١٢/٥)

تقرير عن قوائم مالية تم إعدادها بالمطابقة باتفاقية قرض والتى تؤدى إلى عرض غير متسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أساس محاسبى شامل أخر

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا قائمة الأصول والالتزامات ذات الغرض الخاص لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ××××، ×××× والقوائم ذات الغرض الخاص المرتبطة بقوائم الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية للسنوات المنتهية فى ذلك التاريخ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة، وتعتبر مسئوليتنا إبداء الرأى عليها بناء على مراجعتنا.

أجرينا مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها - وتتطلب تلك المعايير تخطيط وأداء وعملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أى تحريف جوهرى، تتضمن علمية المراجعة الفحص - على أساس أختيارى لأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والإيضاحات فى القوائم المالية، تتضمن أيضا عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدم والتقديرات الهامة التى تمت بمعرفة الإدارة بإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا.

تم إعداد القوائم ذات الغرض الخاص المرفقة لأغراض الالتزام بالقسم الرابع من اتفاقية القرض بين بنك س والشركة حسب ما تم مناقشة فى الإيضاح (×) ولا يستهدف أن يكون عرض يتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

فى رأينا أن القوائم المالية ذات الغرض الخاص المشار إليها بعالية تعرض بعدالة فى كافة الجوانب الهامة الأصول والتزامات لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ××××، ×××× والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية عن السنوات المهنية فى ذلك التاريخ على أساس موضح فى الإيضاح رقم (×).

ذلك التقرير لا يستهدف الا عرض المعلومات للاستخدام عن مجلس الإدارة وإدارة شركة أ ب ج وبنك س ولا يستهدف أى أطراف أخرى بخلاف تلك الأطراف المحددة.

شكل (١٣/٥)

تقرير المراجع عن قوائم مالية معدة على أساس القيمة الجارية والتى تكمل قوائم مالية على أساس التكلفة التاريخية فى عرض ذو استخدام عام لشركة عقارية

تقرير المراجع الحيادى

راجعنا قائمة المركز المالى على أساس التكلفة التاريخية لشركة س فى ٣١ ديسمبر عام ×××× ، عام ×××× وقوائم الدخل المرتبطة على أساس التكلفة التاريخية وقائمة حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل من السنوات الثلاثة فى الفترة المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ×××× وقد راجعنا أيضا الميزانيات العمومية المعدة على أساس القيمة الجارية للشركة فى ٣١ ديسمبر عام ×××× ، عام ×××× وقوائم الدخل وحقوق المساهمين على أساس القيمة الجارية لكل من السنوات الثلاثة المنتهية فى ذلك التاريخ ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، ومسئوليتنا هى إبداء الرأى على تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا .

قمنا بإجراء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتطلب تلك المعايير أن يتم تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت تلك القوائم خالية من أى تحريفات جوهرية ، تتضمن عملية المراجعة الفحص - على أساس أختبارى للقيم والأفصاحات فى القوائم المالية ، أيضا تتضمن عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدم والتقديرات الهامة التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل بالقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا .

في رأينا أن القوائم المالية المعدة على الأساسي التاريخي المشار إليها بعالية تعرض بعدالة في كافة الجوانب الهامة - المركز المالي لشركة س في ٣١ ديسمبر عام ××××، عام ×××× ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية لكل من السنوات الثلاثة في الفترة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

وكما هو موضح في الإيضاح رقم (×) فأن القوائم المالية المكملة والمعدة على أساس القيمة الجارية والتي تم إعدادها عن طريق الإدارة تعرض المعلومات المالية الملائمة التي لم توفرها القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية ، ولا يستهدف عرض تلك القوائم الجارية طبقا لمبادئ المحاسبية عليها ، بالإضافة إلى ذلك فأن القوائم المالية المكملة المعدة على أساس القيمة الجارية لايفترض أنها تعرض صافي القيمة القابلية للتحقق أو السيولة أو القيمة السوقية للشركة ككل ، علاوة على ذلك فأن القيم التي يمكن تحقيقها كليا عن طريق الشركة ككل من التصرف في موجوداتها قد تتباين جوهريا عن القيم الجارية التي تم عرضها .

في رأينا فأن القوائم المالية ذات القيم الجارية المكملة والمشار إليها بأعلاه تعرض بعدالة في كافة الجوانب الهامة المعلومات المبينة فيها على أساس محاسبي مقرر في الإيضاح رقم (×) .

التوقيع :

التاريخ :

٣/١/٥ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع معيار المراجعة الأمريكى

١/٣/١/٥ شرح معيار المراجعة المصرى

تناول معيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) الخاص بتقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة عدد (٢٥) فقرة يمكن شرحها على النحو التالى :-

أولا : تناولت مقدمة المعيار فقرتين هما :-

أ- أوضحت الفقرة الأولى هدف المعيار - وهو توفير إرشادات تتعلق بالأتى : (١) مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية ، (٢) مراجعة حسابات معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية ، (٣) مراجعة الإلتزام بالشروط التعاقدية ، (٤) مراجعة القوائم المالية المختصرة .

ب- يقوم المراجع بدراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التى حصل عليها من المراجعة ذات الأغراض الخاصة كأساس لإبداء رأيه فى التقرير الذى يجب أن يكون واضحا ومكتوبا .

ثانيا : تناولت الفقرات من (٣-٨) أعتبارات عامة للمراجعة ذات الأغراض الخاصة هى :-

أ- قبل بدء المراجع فى تنفيذ مهمة المراجعة ذات الأغراض الخاصة يتعين عليه أن يتفق مع العميل حول طبيعة تلك المهمة تحديدا أو شكل ومحتويات التقرير الذى سيتم أصداره .

ب- على المراجع قبل أن يخطط أعمال المراجعة أن يحصل على : (١) تفهم واضح للغرض الذى ستستخدم فيه المعلومات محل تقريره (٢) معرفة

من هم مستخدموا تلك المعلومات ، ويجب على المراجع أن يذكر فى صلب تقريره الغرض من إعداده وكذا وجود أى حظر على أستخدامه لتفادى أحتمال أستخدامه فى أغراض لم يكن مخصصا من أجلها .

ج- يتضمن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة ثمانية عناصر (بخلاف التقرير عن القوائم المالية المختصرة) هى: (١) عنوان تقرير عن مراجعة ذات أغراض خاصة ، (٢) الموجه إليهم التقرير ، (٣) الفقرة الأفتتاحية ، (٤) فقرة النطاق ، (٥) فقرة رأى المراجع عن المعلومات محل المراجعة ، (٦) توقيع المراجع ، (٧) تاريخ التقرير، (٨) عنوان المراجع .

د- يقوم المراجع بإعادة صياغة النموذج محل المعيار أو أرفاق تقرير منفصل عند مراجعة معلومات مالية للمنشأة مقدمة الى جهات حكومية .

هـ- يجب على المراجع أن يأخذ فى أعتباره التفسيرات الهامة التى تبنتها الإدارة لشروط أتفاقية ما عند إعداد المعلومات التى يقوم المراجع بإعداد تقريره عنها .

ويجب على المراجع أن يشير فى تقريره الى الإيضاح الذى يصف التفسيرات الهامة لأتفاقية ما فى ضوئها تم إعداد المعلومات المالية ، ويجب أن يتأكد من الإفصاح الكافى لتلك التفسيرات .

ثالثا : تناولت الفقرة (٩-١١) متطلبات التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية .

أ- حيث قد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة وفقا لإطار محاسبى شامل أخر (وتسرى على كافة البنود الهامة) بخلاف معايير المحاسبة المصرية وتتضمن (١)الأساس النقدى للمحاسبة ، (٢) قواعد إعداد الإقرار الضريبى عن الدخل ، (٣) قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية .

ب- يجب أن يوضح التقرير المرتبط عبارة توضح الإطار المحاسبى المستخدم ، كما يتم الإشارة الى الإيضاح بالقوائم التى تفصح عن تلك المعلومات ، كما ينبغى أن يذكر فى فقرة الرأى ماإذا كانت تلك القوائم المالية قد تم إعدادها فى كل جوانبها الهامة بمايتفق مع الإطار المحاسبى المبين .

ج- يجب على المراجع مراعاة أن عنوان القوائم المالية أو أحد إيضاحاتها يوضح للقارئ أن تلك القوائم المالية لم يتم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وفى حالة عدم وجود ذلك يتعين على المراجع أصدار تقرير برأى معدل بما يتناسب مع الموقف .

رابعا : تناولت الفقرات (١٢-١٧) متطلبات التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية

أ- قد يقوم المراجع بصفته مراقبا لحسابات المنشأة أو كمهمة منفصلة بإصدار تقرير موضحا به رأيه عن أحد أو بعض مكونات القوائم المالية (حسابات العملاء أو حسابات المخزون ..) ، ويتضمن ذلك التقرير رأى المراجع فقط عن العنصر محل المراجعة وما إذا كان قد تم إعداده فى جميع جوانبه الهامة - بما يتفق مع الإطار المحاسبى المحدد .

ب- يتعين على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ فى أعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقة المترابطة (المبيعات وأرصدة حسابات العملاء أو المخزون وحسابات الموردين على سبيل المثال) والتى يمكن أن تؤثر بصور جوهرية على المعلومات محل إبداء الراى .

ج- يجب على المراجع أن يأخذ فى حسبانه مبدأ الأهمية النسبية للبند محل التقرير (نطاق الفحص للبند سيكون أكبر مقارنة بمراجعة ذات البند عند مراجعة القوائم المالية) كما يجب أن يعلم العميل بأن تقريره عن أحد بنود

القوائم المالية يجب ألا يصاحب القوائم المالية لتفادى أى ايحاء يشير الى أن ذلك التقرير يتعلق بتلك القوائم ككل .

ء- يتضمن تقرير المراجع عبارة توضح أساس المحاسبة الذى تم عرضه ببند وفقا له أو يشير لأتفاقية ما تحدد ذلك الأساس ، كما يجب أن يذكر الرأى أن ذلك البند قد تم إعداده فى كل جوانبه الهامة بما يتفق مع ذلك .

هـ- يمكن للمراجع إعداد تقرير عن بعض بنود القوائم المالية فقط ، فى حالة ماإذا كانت ليس بالحجم الذى يجعلها تمثل جزء كبير من القوائم المالية التى سبق وأن أبدى رايا عكسيا عنها أو امتنع عن إبداء الرأى عنها بالكامل .

خامسا: تناولت الفقرات (١٨-٢٠) متطلبات التقرير عن مدى الإلتزام بالشروط التعاقدية .

أ- يقوم المراجع بقبول المهام المتعلقة بابداء رأى عن مدى ألتزام منشأة بالشروط التعاقدية (كصكوك السندات أو أتفاقيات القروض) ومثال ذلك سداد الفوائد أو حظر سداد توزيعات الأرباح عندما تتعلق نواحى الإلتزام بامور مالية ومحاسبية فقط فى نطاق معرفته وخبرته المهنية (وقد يلجأ لاستخدام عمل خبير متخصص فى حالة ماإذا كانت المهمة تتضمن أمور تقع خارج نطاق خبرته) .

ب- يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه عما إذا كانت المنشاة قد ألتزمت بشروط الاتفاقية ، وقد يكون ذلك فى صورة تقرير مستقل أو فى صورة تقرير مصاحب للقوائم المالية .

سادسا : تناولت الفقرات (٢١-٢٥) متطلبات التقرير عن القوائم المالية المختصرة .

أ- يجب على المراقب أن لايصدر تقريرا عن القوائم المالية المختصرة (تقوم المنشأة بإعدادها لتوفير معلومات عن ملخص المركز المالى ونتائج أعمال المنشأة) مالم يكن قد سبق له إبداء رأى عن القوائم المالية التى تم أستخراج القوائم المختصرة منها .

ب- يجب أن توضح القوائم المالية المختصرة - التى تعد بتفاصيل أقل من القوائم المالية السنوية - طبيعة المعلومات المختصرة ويتعين قراءة تلك القوائم على أخر قوائم مالية تم مراجعتها حتى يمكن للقارئ الحصول على تفهم أفضل للمركز المالى للمنشاة ونتائج أعمالها .

ج- يجب على المراجع ألا يستخدم عبارة " تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة " عند إبداء رأيه عن القوائم المالية المختصرة باعتبار أنها لاتتضمن كافة المعلومات التى يتطلبها الإطار المحاسبى المتبع لإعداد القوائم المالية السنوية .

د- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المختصرة تسعة عناصر أساسية هى (١)العنوان ، (٢) الموجه اليهم التقرير ، (٣) تحديد القوائم المالية محل المراجعة والتى تم استخراج القوائم المختصرة منها ، (٤) تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية المستخرج منها القوائم المختصرة ونوع الراى الوارد بالتقرير، (٥) إبداء راى المراجع عما إذا كانت المعلومات الواردة بالقوائم المختصرة متسقة مع القوائم المالية السنوية محل المراجعة ، (٦) عبارة تبين أنه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالى وكذلك لنطاق اعمال المراجعة التى تمت . يتعين قراءة القوائم المالية الاصلية وتقرير مراقب الحسابات عنها، (٧) توقيع مراقب الحسابات، (٨) عنوان مراقب الحسابات ، (٩) تاريخ التقرير .

٢/٣/١/٥ دراسة مقارنة لمعيارى المراجعة المصرى والامريكى

بأستقراء ما ورد بمعيار المراجعة المصرى والامريكى السابق عرضهما يتضح الملاحظات التالية :-

أولا : جاء عنوان معيار المراجعة المصرى رقم (٢١٠) تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة وهو مجرد ترجمة حرفية لمعيار المراجعة الدولى رقم (٨٠٠)، فى حين جاء عنوان معيار المراجعة الأمريكى ضمن القسم رقم (٦٢٣) بعنوان تقارير خاصة ، وهو صادر من مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى .

ثانيا : صدر معيار المراجعة المصرى فى أكتوبر ٢٠٠٠ ، فى حين جاء معيار المراجعة الامريكى بالقسم رقم(٦٢٣) فى صورة إيضاحات لمعايير المراجعة ثم تطويرها وتحديثها ، حيث صدرت النشرة الاصلية لها فى ابريل ١٩٨٩ برقم ٦٢، ثم صدر الإيضاح رقم ٧٧ لعام ٩٥ والذى تم تعديله ليتسق مع المتغيرات الضرورية المرتبطة بإصدار الإيضاح رقم ٨٧ لعام ١٩٩٨ .

ثالثا : يشترك كل من معياى المراجعة المصرى والأمريكى فى قابليتهما للتطبيق على عمليات مراجعة للقوائم المالية المراجعة سواء اكانت معدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية ، أو مراجعة حسابات معينة من بعض بنود بالقوائم المالية ، أو أعمال المراجعة المتعلقة بالإلتزام بالشروط التعاقدية ، إلا أن معيار المراجعة المصرى قدانفرد بقابليته للتطبيق على مراجعة القوائم المالية المختصرة ، فى حين اختص معيار المراجعة الامريكى بقابليته للتطبيق على كل من التاكيدات المالية ذات الغرض الخاص

بالإضافة الى مراجعة معلومات مالية يتم عرضها فى جداول محددة أو نماذج محددة .

كما تضمن معيار المراجعة الأمريكى صراحة أنه لا يعتبر قابلا للتطبيق على التقارير التى يتم إصدارها عند فحص القوائم المالية الدورية ، أو التنبؤات والتوقعات المالية بالإضافة الى الإلتزام ببنود أتفاقيات تعاقدية او متطلبات قانونية غير مرتبطة بقوائم مالية .

رابعا : تتفق مكونات وعناصر تقرير المراجع عن القوائم المالية التى يتم إعدادها طبقا لاسس محاسبية شاملة أخرى بخلاف معايير المحاسبة ، إلا أن معيار المراجعة الأمريكى قد تضمن التعبير عن كلمة حيادى فى عنوان التقرير (تقرير المراجع الحيادى وهو ما لم يتضمنه تقرير المراجعة طبقا للمعيار المصرى ، إلا أن الفقرة الخامسة (البند (و)) قد أشارت إلى توقيع المراجع ويشترط أن يكون مستقلا مقرونا بعبارة محاسب قانونى ، إلا أن معيار المراجعة الأمريكى لم يتضمن الموجة إليهم التقرير عكس معيار المراجعة المصرى .

خامسا :- تضمن معيار المراجعة الأمريكى ما يفيد قابلية تطبيق تسعة من معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها عند التعاقد على أداء مهمة مراجعة على واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود القوائم المالية (أى بخلاف معيار الاتساق أو الثبات) ، مما يؤكد أرتباط معايير المراجعة المتعارف عليها وإيضاحاتها ، وهو ما يميز تلك المعايير فضلا عن تحديث وتطوير إيضاحاتها.

وتتطــلب فقــرة النطاق طبقا للمعيار الأمريكى أن تنص على أن عملية المــراجعة قــد تــم أدائهــا طبقا لمعايير المقبولة والمتعارف عليها وبالطبع إيضاحاتها التفسيرية والتفصيلية إلا أنه لم يتم النص عليها صراحة فى التقرير.

سادســا :- تميــز معيار المراجعة الأمريكى فى تناوله متطلبات أساسية لإضــافة المــراجع صيغة إيضاحية للتقرير الخاص فى ظل توافر عديد من الظــروف التى لا تؤثر على رأى المراجع غير المتحفظ ، ومن أمثلتها نقص الاتساق أو الثبات فى المبادئ المحاسبية (حيث تعد بعض بنود القوائم المالية محــل الــتقرير فى أحد السنوات على أساس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وطــبقا لأساس محاسبى شامل أخر فى السنة التالية) ، أو بسبب أحداث عدم الــتأكد من الاستمرارية أو عند اعتماد فى جزء من التقرير على رأى مراجع أخر ، أو عرض معلومات مالية مقارنة .

سابعا :- تناول معيار المراجعة المصرى التقرير عن القوائم المالية المختصرة ضمن المعيار رقم (٢١٠) بعنوان تقارير خاصة ، إلا أن معيار المراجعة الأمريكى قد تناول ذلك النوع من التقرير ضمن القسم رقم (٥٥٢) بعنوان التقرير عن القوائم المالية المختصرة والبيانات المالية المختارة

Reporting on Condensed Financial Statements and Selected Financial Data .

وذلــك طبقا لإيضاح معيار المراجعة رقم (٤٢) الصادر فى سبتمبر ١٩٨٢ ، وإيضـــاح معيار المراجعة رقم ٧١ الصادر فى مايو ١٩٩٢ ، وذلك النوع من الــتقرير يتضــمن قوائــم مالية سنوية أو دورية ، ويشتق من القوائم المالية المــراجعة فقط ، وتخصص تلك القوائم المختصرة للمنشات العامة التى يطلب مــنها تقديــم قوائم مراجعة على الأقل سنويا لأحد الهيئات التنظيمية الرقابية

(مـــثال هيـــئة ســـوق المـــال المصرية أو هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية) .

وفيمـــا يـــلى مثالا توضيحيا لتقرير المراجع المنفصل عن القوائم المالية المختصرة فى شكل (١٤/٥) ، ومثالا أخر عن الرأى العكسى عن قوائم مالية مختصرة تم عرضها بشكل منفصل أو فى شكل (١٥/٥) .

شكل رقم ١٤/٥

تقرير منفصل عن قوائم مالية مختصرة

تقرير المراجع الحيادى

قمنا بمراجعة المركز المالى الموحد لشركة (أ) وشركاتها التابعة فى ٣١ ديسمبر عـام ...... والقوائـم الموحـدة المرتـبطة لـلدخل والأربـاح المحـتجزة والـتدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها (ولم تعرض هنا) ، وفـى تقرير المـؤرخ بـتاريخ ١٥ فبراير عـام ...... قمـنا بإبداء رأى غير متحفظ عن تلك القوائم المالية الموحدة .

فى رأينا فأن المعلومات الموضحة فى القوائم المالية الموحدة المختصرة قد تم تحديدها بعدالـة فى كافة الجوانـب الهامة بالارتباط بالقوائم المالية الموحدة والتى اشتقت منها .

شكل رقم (١٥/٥)

تقرير يتضمن رأى عكسى عن قوائم مالية مختصرة

تم عرضها بشكل منفصل

تقرير المراجع الحيادى

قمنا بمراجعة المركز المالى الموحد لشركة (أ) وشركاتها التابعة في ٣١ ديسمبر عام ...... وقوائمها الموحدة المرتبطة للدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ (لم يتم عرضها هنا) ، تلك القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، ومسئوليتنا التعبير عن رأى على تلك القوائم المالية تأسيسا على مراجعتنا .

قمنا بأداء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتتطلب تلك المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية عن أى تحريف جوهرى ، تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس أختبارى لأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والإفصاحات فى القوائم المالية ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى تمت بمعرفة الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقولا لإبداء رأينا .

المركز المالى الموحد المختصر فى ٣١ ديسمبر عام ...... و القوائم الموحدة المختصرة المرتبطة بالدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية والتى تم عرضها فى الصفحات من ...... إلى ...... تم عرضها كملخص ، ومن ثم فأنها لم تتضمن كافة الإفصاحات المطلوبة عن طريق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

فى رأينا أنه بسبب جوهرية حذف المعلومات المشار إليها فى الصفحات المتقدمة فأن القوائم المالية الموحدة المختصرة المشار إليها بعاليه لا تعرض بعدالة طبقا

لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها المركز المالى لشركة (أ) وشركاتها التابعة فى ٣١ ديسمبر عام ......ونتائج أعمالها أو تدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ .

وباستقراء ما ورد فى تقرير المراجع لكل من معيار المراجعة المصرى والأمريكى يتضح أن معيار المراجعة المصرى قد تميز بأنه تضمن فقرة الرأى إشارة إلى أنه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالى للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية فى ذلك التاريخ ، وكذلك نطاق أعمال المراجعة فأن الأمر يتطلب الرجوع القوائم المالية الكاملة للشركة عن نفس الفترة المالية وتقرير المراجع عليها .

الفصل السادس

اختبار المعلومات المالية المستقبلية
بين معايير المراجعة المصرية
والدولية والامريكية

الفصل السادس

إختبار المعلومات المالية المستقبلية

بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية

مقدمـــه :-

تعبر المعلومات المالية المستقبلية Prospective Financial Information عن المعلومات المالية المتوقعة التى تكون إما فى صورة تنبؤات مالية Financial Forecasts أو فى شكل توقعات مالية Financial Projections والتى يستند كل منهما على مجموعة من الإفتراضات أو السياسات المحاسبية الهامة .

ولاشك ان هناك أهمية كبيرة فى الإفصاح عن القوائم المالية المستقبلية لأنها توفر معلومات هامة للمستثمرين الحاليين أو المتوقعين تساعدهم على إتخاذ القرارات الرشيدة المرتبطة ببيع وشراء الأوراق المالية أو الإحتفاظ بها – الأمر الذى قد يحد من عملية المضاربة على أسهم الشركة ببورصة الأوراق المالية ، كما أن الإفصاح أيضا عن تلك المعلومات يساعد من مهمة القائمين على التحليل المالى أو الشركات العاملة فى الأوراق المالية فى تقديم معلومات دقيقة نسبيا عن الأرباح المتوقع تحقيقها ونصيب العوائد من الأسهم ، وليس بخاف فأن تلك المعلومات المستقبلية تؤثر على أسعار الأسهم المتداولة أو القيمة السوقية لأسهم الشركات فى البورصة بإعتبارها تمثل مؤشر ملائم للحكم على كفاءة الإدارة وتحديد قيمة الشركات فى أسواق رأس المال . (١)

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مدخل كمى لتطوير دور المحاسبين الحياديين فى تحسين جودة ودقة التنبؤات والتوقعات المالية والإفصاح عنها فى ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى – دراسة إختبارية وتجريبية ، بحث منشور فى مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٠ .

وبصفة عامة تعتبر عملية إعداد التنبؤات والتوقعات المالية مسئولية إدارة الشركة بإعتبارها الطرف المسئول عن تقديم تلك المعلومات المستقبلية لخدمة المستثمرين والدائنين والبنوك وغيرهم من متخذي القرارات بناء على عقد الوكالة الضمنى أو الصريح بينهم وبين المستفيدين من تلك المعلومات ، أما الأطراف الأخرى ومن بينهم المحاسبين القانونيين فإن مسئوليتهم تقوم على المساعدة فى إضفاء الثقة على تلك المعلومات عن طريق التصديق على مدى إستيفاء تلك التنبؤات أو التوقعات المالية لمعايير وإرشادات العرض والإفصاح المحددة فى معايير خدمات إبداء الرأى **Attestation Standards** سواء الصادرة عن طريق المعايير الدولية أو الأمريكية . [1]

---

[1] إستخدام المؤلف تعبير توقع مالى Financial Projection بدلا من مصطلح تقديرات مالية المستخدم بشكل شائع فى الكتابات العربية فى مراجعة المعلومات المالية المستقبلية ، تبعا لأى خلط يمكن أن يحدث فيما يتعلق بإصطلاح التقديرات Estimates الذى يتم إستخدامه فى معيار المراجعة الدولى رقم (٣٦) أو الأمريكى رقم (٥٧) القسم رقم ٣٤٢ بعنوان التقديرات المحاسبية Accounting Estimates ، حيث يعرف الإصطلاح الأخير بأنه عبارة عن تقدير بمبلغ أو بند أو حساب فى القوائم المالية .

وعادة ما يتم تضمين التقديرات المحاسبية فى القوائم المالية التاريخية حيث أن قياس بعض القيم أو تقييم بعض الحسابات يحاط بعدم تأكد إعتمادا على ناتج أحداث مستقبلية ، كما أن البيانات الملائمة المرتبطة بالأحداث التى تحدث قد لا يمكن تجميعها على أساس التكلفة والفعالية بشكل زمنى ، وتقيس تلك التقديرات المحاسبية آثار معاملات النشاط السابقة أو الأحداث أو الحالة الحالية لأحد الأصول أو الإلتزامات ، وكأمثلة على تلك التقديرات المحاسبية صافى القيم القابلة للتحقق للمخزون وحسابات المدينين .

لمزيد من التفاصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

يهتم هذا الفصل بدراسة معايير إختبار المعلومات المالية المستقبلية سواء المصرية (أو الدولية) أو الأمريكية طبقا للموضح بالجدول التالى :-

رقم المعيار	اسم المعيار	نوع المعيار	الجهة التى أصدرت المعيار
٢٣٠	إختبار المعلومات المالية المستقبلية .	المعيار المصرى	وزارة الإقتصاد المصرية .
٨١٠	فحص المعلومات المالية المستقبلية .	المعيار الدولى	الإتحاد الدولى للمحاسبين .
٢٢٠٠	التنبؤات والتوقعات المالية .	المعيار الأمريكى	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى.

تحقيقا لأهداف ذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١/٦ معيار المراجعة المصرى رقم (٢٣٠) – إختبار المعلومات المستقبلية .

٢/٦ معيار المراجعة الأمريكى رقم ٢٢٠٠ – التنبؤات والتوقعات المالية .

٣/٦ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع معيار المراجعة الأمريكى .

١/٦ معيار المراجعة المصري رقم (٢٣٠) – اختبار المعلومات المالية المستقبلية

١/١/٦ مقدمـه :

١- يهـدف هـذا المعيار إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وإبداء الرأى عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنة أفضل التقديرات والافتراضات النظرية .

لا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية الواردة فى شكل عام أو فى شكل وصفى بالرغم من أن العديد من الإجراءات الواردة بهذا المعيار قد تكون صالحة لهذا النوع من الاختبار.

٢-عـند قيام المراجع بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية:

(أ) أن الافتراضـات الـتى بنى عليها أفضل تقديرات الإدارة والتى تم استخدامها فى الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة أمـا فى حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات .

(ب)أن المعـلومات المالية المستقبلية تم إعدادها بشكل ملائم على أساس تلك الافتراضات .

(ج) أن يكون تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكـون قد تم الإفصاح الكافى عن كل الافتراضات الهامة بما فى ذلك الإشـارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم أنها افتراضات نظرية .

(د) أن المعـلومات الماليـة المستقبلية تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة .

٣- يقصد " بالمعلومات المالية المستقبلية " تلك المعلومات المالية المبنية عـلى افتراضـات عـن الأحداث التى قد تقع فى المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها وهى تخضع بطبيعتها للحكم الشخصى بدرجة عالية ، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصى . وقد تكون المعلومات المالية المسـتقبلية فى صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما وعلى سـبيل المـثال قـد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام .

٤- يقصد " بالتنبؤات " المعلومات المالية المعدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك فى التـاريخ الذى يتم فيه إعـداد المعـلومات (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات) .

٥- يقصد " بالتقديرات المستقبلية " المعلومات المالية المستقبلية المعدة فى ضوء أحد الأسس التالية :

(أ) افتراضـات نظـرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتى ليس من الضرورى أن تحدث . وكمثال على ذلك المنشآت فى مرحلة بدء التشغيل أو عند النظر فى إحداث تغييرات كبرى فى طبيعة العمليات .

(ب)خليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية . وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك فى تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال .

٦- قد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية أو واحد أو أكثر من بنود القوائم المالية ويمكن إعدادها :

(أ) كأداة داخلية للإدارة للمساعدة فى تقييم جدوى إستثمار رأسمالى مثلا.

(ب) للتوزيع على أطراف أخرى مثل :

- نشرة الاكتتاب - التى تمد المستثمرين المرتقبين بمعلومات عن التوقعات المستقبلية .

- التقرير السنوى - اللازم لتقديم معلومات للمساهمين والجهات التنظيمية والأطراف الأخرى المهتمة بالمنشاة .

- المستندات المقدمة للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لهم مثل التدفقات النقدية المتوقعة .

٧- تقع مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة بما فى ذلك اختبار الافتراضات التى بنيت عليها تلك المعلومات والإفصاح عنها . وقد يطلب من المراجع أن يقوم باختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من استخدامها داخليا أو استخدامها بواسطة أطراف أخرى .

٢/١/٦ تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية :

٨- تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع بعد وقد لا تحدث على الإطلاق وبرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التى بنيت عليها المعلومات المستقبلية إلا أن هذه الأدلة فى حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية فى طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة

المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية . وعلى هذا فأن المراجع ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها .

٩- بالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب على المراجع الحصول على قدر كاف من القناعة لإبداء رأي إيجابي بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام . وعليه فعند إبداء الرأي على مدى معقولية افتراضات الإدارة فأن المراجع يقدم مستوى أقل من التأكيدات أما إذا كان في تقدير المراجع أنه قد تم الحصول على درجة معقولة من القناعة ، فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء رأي إيجابي على تلك الافتراضات .

٣/١/٦ قبول المهمة :

١٠- على المراجع أن يراعي قبل قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية عدة أمور منها :

- الغرض الذي تستخدم فيه هذه المعلومات .
- ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم بشكل عام .
- ما إذا كانت طبيعة الافتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها افتراضات نظرية .
- العناصر المكونة لتلك المعلومات .
- الفترة التي تغطيها المعلومات .

١١- على المراجع ألا يقبل ، أو عليه أن ينسحب من المهمة فى حالة إذا كـــانت الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد المراجع أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعدة من أجله.

١٢- على المراجع والعميل أن يتفقا على شروط المهمة ، ومن مصلحة كـــل مـــن المنشـــأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب قبول المهمة للمســـاعدة فى تفادى أى سوء فهم خاص بالمهمة . ويتعين أن يتناول خطاب قـــبول المهمـــة الأمور الواردة فى فقرة رقم (١٠) أعلاه و"أن يحدد مسئولية الإدارة عن الافتراضات وعن إمداد المراجع بالمعلومات والبيانات المستخدمة فى الوصول للافتراضات .

٤/١/٦ درجة المعرفة المطلوبة بطبيعة نشاط المنشأة :

١٣-عـــلى المراجع أن يحصل على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشـــأة ليكون بمقدرة أن يقيم ما إذا كانت كافة الافتراضات الهامة المطلوبة لإعـــداد المعـــلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها . ويحتاج المراجع أيضا التعرف على الأنشطة التى تجريها المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية، وذلك بأخذه فى الاعتبار العناصر الآتية على سبيل المثال لا الحصر :

- الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرات الأشخاص القائمين على إعداد تلك المعلومات .
- طـــبيعة المســـتندات المســـتخدمة والـــتى تعد من قبل المنشأة لتأييد افتراضات الإدارة .
- درجة استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية ودرجة الاعتماد على استخدام الحاسب الآلى .

- الأساليب المستخدمة للوصول إلى تطبيق الافتراضات .
- صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة فى فترات سابقة وأسباب وجود اختلافات جوهرية .

١٤- على المراجع أن يأخذ فى اعتباره إلى أى مدى يمكنه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية :

فعلى المراجع أن يحصل على درجة من المعرفة عن المعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقا لأساس متسق مع المعلومات المالية التاريخية ولتوفير قاعدة تاريخية يمكن استخدامها لتقييم افتراضات الإدارة . فعلى المراجع أن يقرر على سبيل المثال ما إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم مراجعتها أو فحصها فحصا محدودا وما إذا كان قد تم استخدام مبادئ محاسبية مقبولة فى إعدادها .

١٥- إذا كان تقرير المراجعة أو الفحص المحدود الخاص بالمعلومات المالية التاريخية الخاصة بالفترة السابقة تقريرا معدلا أو إذا كانت المنشأة فى المرحلة الأولى من بدء التشغيل فعلى المراجع أن يأخذ فى اعتبار الظروف المحيطة والتأثير على اختبار المعلومات المالية المستقبلية .

٥/١/٦ الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية :

١٦-على المراجع أن يأخذ فى اعتباره الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية حيث إن الافتراضات التى بنيت عليها تلك المعلومات تزداد درجة عدم واقعيتها بزيادة الفترة التى تغطيها تلك المعلومات حيث أنه كلما طالت الفترة كلما قلت قدرة الإدارة على الوصول إلى افتراضات مبينة على أفضل التقديرات . ويجب ألا تمتد الفترة بعد الوقت الذى يكون لدى الإدارة

أســـاس معقــولا لافتراضـــها وفيما يلى بعض العوامل التى ينبغى أن يأخذها المراجع فى اعتباره فيما يتعلق بالفترة التى تغطيها المعلومات المالية :

- دورة التشــغيل ، فعــلى ســبيل المثال فى حالة المشروعات الإنشائية الوقت المطلوب لإتمام المشروع قد يحدد الفترة التى تغطيها المعلومات.
- إمكانية الاعتماد على الافتراضات ، فإذا كانت المنشأة مثلا تنوى تقديم منتج جديد فأن الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية قد تكون قصــيرة ويمكن تقسيمها إلى فترات أصغر كأسابيع أو شهور ، وكبديل لذلك إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك الأراضي بموجب عقود إيجار تمويلية طويلة الأجل فقد يكون من المناسب أن تغطى المعلومات المالية المستقبلية فترة أطول.
- احــتياجات مســتخدمى المعــلومات المالية المستقبلية ، فقد يتم إعداد المعــلومات كجــزء من طلب الحصول على قرض عن الفترة اللازمة لــتوليد أمــوال كافية لسداد القرض ويمكن أيضا إعداد هذه المعلومات للمســتثمرين وذلــك فيما يتعلق بإصدار سندات وذلك لإيضاح الغرض الذى تستخدم فيه حصيلة الإصدار فى الفترات اللاحقة .

٦/١/٦ إجراءات الاختبار :

١٧-عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار يجب على المراجع أن يراعى :

(أ) إمكانية وجود أخطاء جوهرية .

(ب) الخبرة المكتسبة من المهام السابقة .

(ج) قدرة الإدارة على إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

(د) مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصى للإدارة .

(هــ) مدى كفاية وإمكانية الاعتماد على البيانات التى تم استخدمها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية .

١٨-على المراجع أن يقيم مصدر الأدلة المؤيدة لافتراضات أفضل تقديرات الإدارة وإلى أى حــد يمكــن الاعتماد عليها ، ويمكن الحصول على أدلة كافية ومناســبة لتأييد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية ، وتتضمن تقييم الافتراضـــات فى ظـــل المعـــلومات الماليـــة التاريخية وتقييم ما إذا كانت تلك الافتراضات مبنية على خطط قابلة للتحقيق .

١٩-على المراجع أن يأخذ فى اعتباره عند استخدام افتراضات نظرية ما إذا كان قد تم مراعاة كافة الآثار الهامة لاستخدام تلك الافتراضات وعلى سبيل المثال إذا ما تم افتراض نمو المبيعات إلى ما يزيد عن الطاقة الإنتاجية الحالية للمصـــنع ، فيجـــب أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية الاستثمار اللازم لـــزيادة الطاقـــة الإنـــتاجية للمصنع أو تكلفة البدائل الأخرى لمقابلة المبيعات المتوقعة مثل إسناد مهمة الإنتاج الإضافى لمقاول من الباطن.

٢٠-عـــلى الـــرغم من أنه ليس من الضرورى الحصول عل أدلة لتدعيم الافتراضـــات النظرية ، يكون على المراجع أن يحصل على درجة قناعة كافية بأن تلك الافتراضات متسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية ، وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بعدم واقعيتها.

٢١- عـــلى المـــراجع أن يقتـــنع بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادهـــا وفقا لافتراضات الإدارة بشكل مناسب وذلك مثلا عن طريق اختبار دقة العمليات الحسابية مثل إعادة الحساب ومراجعة مدى الاتساق الـــداخلـــى (بمعـــنى مدى توافق الإجراءات التى تنوى الإدارة اتخاذها مع بعضها وأنه لا

توجـد أوجـه عـدم اتساق فى تحديد القيم المبنية على عوامل مشتركة مثل معدلات الفائدة) .

٢٢-عـلى المراجع أن يولى اهتماما لدرجة تأثير الأمور ذات الحساسية للتغيرات على النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية . حيث إن ذلك سـيحدد إلى أى مـدى يقوم المراجع بجمع الأدلة المناسبة وأيضا سيؤثر على تقييم المراجع لمدى ملاءمة وكفاية الإفصاحات .

٢٣-عـند قيـام المراجع باختبار عنصر أو أكثر من عناصر المعلومات المسـتقبلية (مـثل إحدى القوائم المالية) يكون من المهم أن يراعى المراجع اتفـاق الـبيانات فى هـذا العنصر مع البيانات ذات العلاقة فى القوائم المالية الأخرى .

٢٤- فى حالة تضمين المعلومات المالية المستقبلية لجزء منصرم من الفترة الماليـة الحالية فعلى المراجع أن يراعى إلى أى مدى ينبغى تطبيق الإجراءات على المعلومات التاريخية . ويلاحظ أن تلك الإجراءات ستختلف وفقا للظروف، وعلى سبيل المثال حجم الفترة المنقضية من الفترة المستقبلية .

٢٥-عـلى المراجع أن يحصل على تأكيدات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذى تستخدم فيه المعلومات المستقبلية ومدى إكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية .

٧/١/٦ العرض والإفصاح :

٢٦-عـلى المـراجع أن يراعى عند تقييم العرض الإفصاح للمعلومات الماليـة المسـتقبلية ، بالإضـافة إلى المتطلبات التى تحددها القوانين المتبعة والقواعد التنظيمية أو المعايير المهنية ما إذا كان :

(أ)عــرض المعــلومات الماليــة المستقبلية يمد القارئ بالمعلومات ولا يضلله .

(ب) قد تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف فى الإيضاحات المرفقة مع المعومات المالية المستقبلية .

(ج) قد تم الإفصاح بشكل كاف عن الافتراضات فى الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية . ويجب أن يكون من الواضح ما إذا كــانت تــلك الافتراضــات تمثل أفضل تقديرات للإدارة أو أنها تمثل افتراضـــات نظرية وعندما تكون الافتراضات متعلقة بأمور جوهرية وخاضـــعة لدرجة كبيرة من عدم التأكد فيجب أن يتم الإفصاح بشكل كاف عن ذلك وعن مدى حساسية النتائج .

(د)قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية . وعلى الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات تعتبر ملائمة فى هذا التاريخ على الرغم من أن المعلومات قد تكون قد تم تجميعها على مدى فترة زمنية.

(هـــ) عندما تتضمن المعلومات المالية المستقبلية إجراء تقدير معين داخل نطــاق محــتمل لهــذا التقدير يجب أن يتم إيضاح أسس هذا التقدير . وعــندما تكــون النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعبير عنها فى صورة نطاق يجب أن يتم إيضاح أن اختبار هذا النطاق قد تم بأسلوب غير متحيز أو مضلل .

(و) قــد تــم الإفصاح عن أى تغيير فى السياسات المحاسبية عن تلك المتــبعة في إعــداد أحدث قوائم مالية تاريخية والإفصاح عن أسباب التغيير وأثره على المعلومات المالية المستقبلية .

٨/١/٦ ألتقرير الخاص باختبار المعومات المالية المستقبلية :

٢٧- ينـــبغى أن يتضـــمن تقرير المراجع عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية الرئيسية التالية :

(أ) عنوان التقرير .

(ب) الموجه إليهم التقرير .

(ج) تحديد المعلومات المالية المستقبلية .

(د) إشارة إلى معايير المراجعة المصرية التى تتعلق باختبار المعلومات المالية المستقبلية .

(هـ) عبارة تشير إلى مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية ، وذلـــك بمـــا فيـــه مسئوليتها عن الافتراضات التى بنيت عليها هذه المعلومات.

(و) الأشـــارة إلى الغـــرض مـــن إعـــداد المعلومات المالية المستقبلية والأطـــراف التى يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها، وذلك فى وجود حظر على توزيع تلك المعلومات .

(ز) تـــأكيدات ســـلبية عمـــا إذا كانت الافتراضات توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية .

(ح) إبـــداء رأى عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشـــكل ملائـــم على أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية .

(ط) تحذيـــر القـــارئ عـــن مـــدى إمكانيـــة تحقيق النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية .

(ى) تاريخ التقرير و الذى يجب أن يكون تاريخ استكمال الإجراءات .
(ك) عنوان المراجع .
(ل) توقيع المراجع .

٢٨- يجب أن يتضمن التقرير ما يلى :

-ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للافتراضات ما يدعوه للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر اساسا مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية .

- إبداء راى عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية .

- **النص على :**

* ما إذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية حيث أن الإحداث المتوقعة غالبا ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الاختلاف جوهريا أيضا وعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية فى صورة نطاق فيجب النص على أنه لا يمكن إعطاء تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل هذا النطاق .

* فى حالة التقديرات ، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بغرض (يذكر السبب) باستخدام مجموعة من الافتراضات والتى تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من المحتم أن تتحقق هذه الافتراضات . وعليه فنحذر القارئ بأن المعلومات المالية المستقبلية يجب ألا تستخدم فى غير الغرض الموضح.

٢٩- فيما يلى مثالا لجزء من تقرير غير متحفظ عن (تنبؤ) :

" قمـــنا باختبار تنبؤات (يتم ذكر اسم المنشأة ، الفترة التى تغطيها التنبؤات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصــــة باختـــبار المعـــلومات المالية المستقبلية . وهذه التنبؤات هى مسئولية الإدارة بمـــا فى ذلـــك الافتراضات المذكورة فى الإيضاح رقم (   ) والتى تم بناء التنبؤات عليها .

بـــناء على فحصنا للأدلة المؤيدة للافتراضات ، لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعـــتقاد بأن تلك الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للتنبؤات . ومن رأينا أن التنبؤات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع (يتم إيضاح الإطار المحاسبى لإعداد القوائم المالية) .

مـــن المحـــتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤات حيث أنه غالبا مالا تتحقق الإحداث المتوقعة كما هو مفترض وقد يكون الاختلاف جوهريا " .

٣٠- فيمـــا يـــلى مثالا لجزء من تقرير غير متحفظ على معلومات مالية مستقبلية :

" قمنا باختبار المعلومات المالية المستقبلية (يتم ذكر أسم المنشأة ، الفترة الـــتى تغطيها المعلومات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا لمعاييـــر المـــراجعة المصرية الخاصة بفحص المعلومات المالية المستقبلية . وهذه المعلومات المالية المستقبلية هى مسئولية الإدارة بما فى ذلك الافتراضات المذكورة فى الإيضاح رقم (   ) والتى تم بناء التقديرات عليها .

وقد تم إعداد هذه المعلومات بغرض (يتم ذكر سبب الأعداد) . حيث إن المنشـــأة مازالت فى المراحل الأولى من بدء التشغيل فأن المعلومات قد أعدت باســـتخدام مجموعـــة من الافتراضات النظرية والتى تتضمن افتراضات عن

أحــداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من الضرورى أن تتحقق تلك الافتراضـــات . وعليها فأن هذه المعلومات قد لا تكون مناسبة للاستخدام فى أغراض أخرى بخلاف المنصوص عليها عالية .

وبـــناء على اختبارنا للأدلة المؤيدة للافتراضات لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للمعلومات ، بافتراض أن (يـــتم ذكر أو الإشارة إلى الافتراضات) . ومن رأينا أيضا أن المعلومات قد تـــم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات وقد تم عرضها بما يتفق مع (يتم ايضاح الإطار المحاسبى لإعداد القوائم المالية) .

وحتى فى حالة تحقق الأحداث المتوقعة فى ظل الافتراضات المستخدمة ، فقـــد تختـــلف النتائج الفعلية عن التقديرات حيث أنه غالبا ما لا تتحقق أحداث أخرى متوقعة كما كان مفترضا وقد يكون الاختلاف جوهريا " .

٣١- عـــندما يعـــتقد المـــراجع أن عـــرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصـــاحات الخاصة بها غير كافية فعلى المراجع أن يبدى رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا فى تقرير عن المعلومات المالية المستقبلية أو عليه أن ينسحب من المهمـــة ومـــثال ذلـــك قصور المعلومات المالية عن إعطاء الإفصاح الكافى لعواقب الافتراضات ذات الحساسية العالية .

٣٢- فى حالة اعتقاد المراجع بأن واحد أو اكثر من الافتراضات لا يوفر اساســا مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس أفضل التقديرات أو إذا كـــانت هـــذه الافتراضـــات لا توفـــر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية فى ظل الافتراضات النظرية فعلى المراجع إما أن يبدى رأيا عكسيا فى تقريره على المعلومات المالية المستقبلية أو أن ينسحب من المهمة .

٣٣- فى حالة تأثر عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو اكثر من الإجراءات التى تعتبر لازمة فى الوضع الحالى فعلى المراجع إما أن ينسحب مـــن المهمـــة أو أن يمتـــنع عن إبداء رأى فى تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد على نطاق الاختبار فى تقريره .

٢/٦ معيار المراجعة الأمريكى قسم ٢٢٠٠ – التنبؤات والتوقعات المالية

٢٢٠٠ Financial Forecasts and Projections

١/٢/٦ التاريخ الفعال وقابلية تطبيق المعيار وتعريفاته وأهدافه

التاريخ الفعال وقابلية المعيار للتطبيق

تتمثل النشرة الأصلية لذلك المعيار فى إيضاح معايير خدمات المحاسبين للمعلومات المالية المستقبلية **Prospective Financial Information** الصادرة فى أكتوبر ١٩٨٥، وذلك الإيضاح يعتبر فعالاً للمهام والخدمات المرتبطة بتاريخ أتمام خدمات المحاسب عن القوائم المالية المستقبلية فى ٣٠ سبتمبر ١٩٨٦ أو بعدها .

ويطبق ذلك المعيار على التعاقدات التى يرتبط بها المحاسب بالقيام بالأتى:-

١- أن يقدم لعملائه أو لأخرين قوائم مالية مستقبلية قام بتجميعها أو المساعدة فى تجميعها (أو أعدادها) .

٢- قام بالتقرير عن قوائم مالية مستقبلية إذا ما كانت تلك القوائم المالية أو يمكن أن يتوقع أن تستخدم بشكل معقول عن طريق طرف ثالث **Third Party** .

وكما هو مذكور أنفا فإن أحد جوانب قابلية هذا الإيضاح للتطبيق يعتبر أمرا مماثلا لمفهوم الأرتباط او الأقتران **Association** مع القوائم المالية التاريخية **historical Financial Statements** كما تم شرحه فى القسم رقم ٥٠٤ حيث يرتبط اسم المراجع ويتعين عليه أعداد التقرير عندما يقدم **Submit** المحاسب للعميل أو الأخرين قوائم كلية مستقبلية يكون المحاسب قد قام بتجميعها أو أعدادها أو ساعد فى تجميعها أو أعدادها . ومع ذلك فإن للمحاسب ألتزام أضافى يتعلق بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية المستقبلية التى أرتبط المحاسب بإعدادها قد تستخدم عن طريق طرف ثالث . فإذا ما أستخدمت تلك القوائم أوتوقع أستخدامها بشكل معقول عن طريق ذلك الطرف الثالث ، يكون هناك ألتزام على المحاسب بإعداد تقرير رغما عن أنه ليس هناك تقديم رسمى للعميل أو الأخرين .

هناك عديد من الظروف التى لن يطبق فيها ذلك الإيضاح ، حيث لن يطبق ذلك المعيار على التحليلي المالى **Financial Analysis** للمشروعات المحتملة حيث يحصل المحاسب على المعلومات ، ويقوم بعمل الأفتراضات ، ويقوم بتجميع أو إعداد العرض المالى . فذلك النوع من التحليل لا يعتبر للأستخدام العام ، ومع ذلك فإذا قام الطرف المسئول بالفحص التحليلى **Reviews** وأختار الأفتراضات والعرض ، أو اسس أفتراضاته أو عرضه على التحليل فإن ذلك الإيضاح يتم تطبيقه .

كذلك فإن هذا الإيضاح لن يطبق على التعاقدات المرتبطة بالقوائم المالية المستقبلية التى تستخدم فقط بالأرتباط بخدمات التقاضى **Litigation Services** إذا ما تعرض عمل المحاسب للتحليل أو الأختبار من كافة الأطراف .

أيضا لن يتم تطبيق الإيضاح على الخدمات المرتبطة بالأتى :-

١- عرض المعلومات المالية المستقبلية التى لاتستوفى الحد الأدنى من إرشادات العرض (ينظر المتطلبات الرئيسية للقسم ٢٢٠٠) .

٢- قصر القوائم المالية المستقبلية على الأستخدام الداخلى .

٣- عرض الموازنات الخاصة بالسنة الحالية مع القوائم المالية التاريخية للفترة الدورية **Interim Period Historical Financial Statements** .

تعريفات مصطلحات الإيضاح

لأغراض تطبيق إيضاح ذلك المعيار يتم أستخدام التعريفات التالية :-

القوائم المالية المستقبلية Prospective Financial Statements

وهى عبارة عن تنبؤات مالية أو توقعات مالية ، وهى تتضمن ملخصات بالأفتراضات الهامة والسياسات المحاسبية ، وقد تغطى القوائم المالية المستقبلية فترة معينة أستنفذت جزئيا .

ولا يعتبر الأتى من القوائم المالية المستقبلية :-

١- القوائم الخاصة بالفترات التى أستنفذت كلية **Completely Expired** .

٢- القوائم المالية الأولية **Proforma Financial Statements** .

٣- العرض الجزئى للقوائم المالية **Partial Presentations** .

التنبؤات المالية Financial Forecast

هى عبارة عن القوائم المالية المستقبلية التى تعرض عند أفضل معرفة وأعتقاد للطرف المسئول المركز المالى المتوقع للوحدة بالإضافة الى نتائج أعمالها المتوقعة وتدفقاتها النقدية المتوقعة،وتتأسس تلك التنبؤات على افتراضات الطرف المسئول بشأن الظروف التى يتوقع أن توجد ومسار العمل الذى يتوقع أن تأخذه . وقد يتم التعبير عن التنبؤات المالية فى صورة قيم نقدية محددة

Monetary Amounts كتقدير في نقطة وحيدة Single Point Estimate للنتائج المتنبأ بها Forecasted Results أو في صورة مدى معين Range .

التوقعات المالية Financial Projection

هى عبارة عن القوائم المالية المستقبلية التى تعرض عند أفضل معرفة وأعتقاد للطرف المسئول أحد أو أكثر الأفتراضات الأفتراضية Hypothetical Assumptions المركز المالى المتوقع للوحدة ونتائج أعمالها المتوقعة وتدفقاتها النقدية المتوقعة. وبطبيعة الحال يتم إعداد تلك التوقعات المالية للإجابة على السؤال-ماذا يحدث لو.. ؟ وقد يتضمن التوقع المالى مدى معين .

الوحدة الأقتصادية Entity

أى وحدة unit سواء قائمة أو يتم تكوينها والتى يمكن إعداد قوائمها المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أوأى أساس محاسبى شامل أخر. وقد تكون الوحدة منشأة فردية أو شركة تضامن أو شركة مساهمة أو أستثمار أو شركة عقارية أو مؤسسة أو وحدة حكومية .

الفرض الإفتراضى Hypothetical Assumption

هو فرض معين يستخدم فى التوقع المالى لعرض ظرف معين أو مسار معين من التصرف الذى قد لا يحدث ولكنه متسق مع الغرض من التوقع .

الطرف المسئول Responsible Party

هو عبارة عن الشخص أو الأشخاص المسئولين عن الأفتراضات التى تتأسس عليها القوائم المالية المستقبلية . وبطبيعة الأمر فإن الطرف المسئول هو الإدارة ، ومع ذلك يمكن أن يكون الطرف المسئول أشخاص خارجية على سبيل المثال الطرف الذى يقوم بدراسة شراء الوحدة .

العوامل الرئيسية Key Factors

هى عبارة عن الأمور الجوهرية التى يتوقع أن يعتمد عليها تحقق النتائج المستقبلية للوحدة ، وتتضمن العوامل الرئيسية الأمور التى تؤثر على بنود أنشطة المبيعات والأنتاج والتمويل . فهى عبارة عن الاساس الذى تقوم عليه القوائم المالية والأسس التى تستند عليها الأفتراضات .

الأستخدام العام للقوائم المالية المستقبلية

أى أستخدام القوائم المالية المستقبلية عن طريق الأشخاص الذين لا يتفاوض معهم الطرف المسئول مباشرة (على سبيل المثال أستخدام القوائم المالية المستقبلية فى طرح معين للحصول على قرض أو أسهم رأس المال للوحدة الأقتصادية) .

أن متلقى القوائم المالية المستقبلية ذات الغرض العام لن يكون قادرين على سؤال الطرف المسئول مباشرة عن عرض تلك القوائم . ويعتبر التنبؤ المالى Financial Forecast هى الملائمة لأغراض الأستخدام العام فقط .

الأستخدام المحدود للقوائم المالية المستقبلية

يعتبر كل من التنبؤات المالية والتوقعات المالية ملائمين للأستخدام المحدود، ويعنى ذلك أستخدام القوائم المالية المستقبلية عن طريق الطرف المسئول فقط أو عن طريق الطرف المسئول والطرف الثالث Third Parties الذى يتفاوض معه الطرف المسئول مباشرة (على سبيل المثال القوائم المالية المستقبلية التى تستخدم فى التفاوض مع بنك للحصول على قرض أو تقديم تلك المعلومات الى هيئة تنظيمية رقابية أو أستخدامها فقط داخل الوحدة الأقتصادية) .

تجميع أو إعداد القوائم المالية المستقبلية

وتعرف عملية تجميع أو إعداد Compilation تلك القوائم المستقبلية بأنها عبارة عن الخدمة المهنية التى تتضمن مايلى :-

١- تجميع Assembling القوائم المالية المستقبلية .

٢- أداء أجراءات مطلوبة تتضمن الأطلاع على القوائم المالية المستقبلية والملخصات المرفقة بالأفتراضات الجوهرية والسياسات المحاسبية الهامة ودراسة ما إذا كان تم عرضها طبقا لأرشادات العرض الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى وأنها ليست غير ملائمة .

٣- أصدار تقرير إعداد A Compilation Report

لا توفر عملية التجميع أو الإعداد تأكيد Assurance بأن المحاسب سوف يصبح على علم بالأمور الهامة التى يتم أدائها فى عملية اختبار An Examination القوائم المالية المستقبلية .

فحص القوائم المالية المستقبلية

تعرف عملية الفحص والإختبار Examination بأنها تلك الخدمة المهنية التى تتضمن مايلى:-

١- تقييم عملية إعداد القوائم المالية المستقبلية .

٢- تقييم الدليل المؤيد للأفتراضات القائمة .

٣- تقييم عرض القوائم المالية المستقبلية طبقا لإرشادات العرض الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى .

٤- إصدار تقرير فحص واختبار An Examination Report

تمد عملية الفحص المحاسب بأساس أعداد التقرير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية المستقبلية قد تم عرضها وفقا لإرشادات العرض ، كما يوفر الأفتراض أساس معقول للطرف المسئول عن التنبؤات المالية أو التوقعات المالية فى ضوء الفروض الأفتراضية .

أهداف إيضاح المعيار

لعديد من السنوات طلب من المحاسبين أن يقوموا بتوفير خدمات ترتبط بالتنبؤات والتوقعات المالية ، مع ذلك كان هناك القليل من الإرشادات فى الأدبيات الرسمية والتى ترشد المحاسبين عند تعاقدهم على أداء تلك الخدمات، إلا أنه فى عام ١٩٨٠ أصدر مجمع المحاسبين القانونين الأمريكى أرشادا عن خدمات فحص **Review** التنبؤات المالية إلا أن كثير من مجالات الممارسات لم يتم تغطيتها عن طريق ذلك الإرشاد . ومن ثم فقد كان هناك حاجة الى مزيد من الإرشادات الأكثر شمولا ، ومن ثم فقد جاء إصدار إيضاح معايير المراجعة الخاص بالقسم رقم ٢٢٠٠ لتوفير ذلك الإرشاد والذى يغطى مايلى :-

١- تعريف التنبؤات المالية والتوقعات المالية والأصطلاحات المرتبطة بهما .

٢- تحديد الإجراءات ومعايير إعداد التقارير الخاصة بالقوائم المالية المستقبلية التى تتطلب الخدمات التالية :-

١- الإعداد **Compilation** .

٢- الفحص **Examination** .

٣- تطبيق الإجراءات المتفق عليها **Application of a Greed-Upon-Procedures** .

الخدمات التى أطلق عليها سابقا فحص تحليلى Review أعيد تسميها بخدمات الفحص والإختبار Examination حيث أنها تقع فى أعلى مستوى من الخدمات المتاحة ، والأن اصبح لا يوجد أصطلاح خدمة الفحص التحليلى Review .

ويمكن القول بأن هناك أرشاد إضافى لخدمات المحاسبين المرتبطة بالقوائم المالية المستقبلية موجود فى أرشاد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى الخاص بالمعلومات المالية المستقبلية AICPA Guide for Prospective Financial Information .

٢/٢/٦ المتطلبات الرئيسية – عام

يجب أن يقوم المحاسب بأداء أحد الخدمات الموضحة فى إيضاح معايير المراجعة فى القسم رقم ٢٢٠٠ الإعداد ، الفحص أو تطبيق الإجراءات المتفق عليها عندما يقوم بأداء مايلى :–

١– تقديم قوائم مالية مستقبلية لعميله أو لأخرين والتى قام بتجميعها أو ساعد فى تجميعها (أعدادها) والتى قد تستخدم أو يتوقع أن تستخدم بشكل معقول عن طريق الآخرين .

٢– إعداد تقارير عن القوائم المالية المستقبلية التى قد تستخدم أو يتوقع أن تستخدم بشكل معقول عن طريق الآخرين .

وقد لا يقوم المحاسب بإعداد أو فحص او تطبيق إجراءات متفق عليها على القوائم المالية المستقبلية عند عدم وجود ملخص بالافتراضات الهامة .

وقد لا يقبل المحاسب أن يستخدم أسمه بالأرتباط بالتوقع المالى إذا كان ذلك التوقع قد تم أستخدامه عن طريق أشخاص لا يتفاوض معهم الطرف المسئول مباشرة إلا إذا أستخدم ذلك التوقع كمكمل للتنبؤ المالى .

ويجب ألا يقوم المحاسب بإعداد وفحص أو تطبيق الإجراءات المتفق عليها على أى توقع مالى يستبعد أما تحديد الفروض الأفتراضية أو وصف قوائم مالية مفترضة ، ومع ذلك كحد أدنى فإن الأتى يجب أن يتم عرضه :-

١- المبيعات أو إجمالى الإيرادات .

٢- مجمل الربح أو تكلفة المبيعات .

٣- البنود التى تحدث بشكل غير عادى أو غير متكرر .

٤- مخصص ضرائب الدخل .

٥- الأعمال غير المستمرة أو البنود الشاذة .

٦- الدخل الناتج من الأعمال المستمرة .

٧- صافى الدخل .

٨- الأرباح الأساسية أو الأرباح المخفضة بالكامل لكل سهم - ما أمكن .

٩- التغيرات الجوهرية فىالموقف المالى .

١٠-ملخص بالأفتراضات الهامة .

١١- ملخص بالسياسات المحاسبية الهامة .

١٢- وصف ما تهدف إليه الإدارة من عرض القوائم المالية .

١٣- إيضاح بأن الأفتراضات تتأسس على المعلومات الخاصة بالظروف والشروط الموجودة عند وقت إعداد المعلومات المستقبلية .

١٤- تحذير بأن النتائج المستقبلية قد لا يتم تحقيقها .

والعرض المالى الذى يستبعد أى من البنود من رقم (١) حتى رقم (١٤) يعتبر بمثابة عرض جزئى Partial Presentation ، أما العرض الذى يتضمن البنود من رقم (١) حتى رقم (٩) ولكن يستبعد البند رقم (١٠) حتى البند رقم (١٤)، لا يعتبر عرض جزئى إلا أنه يخضع لمتطلبات ذلك الإيضاح .

٣/٢/٦ المتطلبات الرئيسية : إعداد القوائم المالية المستقبلية

Fundamental Requirements: Compilation of Prospective Financial Statements

يتم تطبيق المعايير التالية على إعداد وجمع القوائم المالية المستقبلية وعلى تقرير المحاسب على تلك القوائم :-

١- يجب أن يكون لدى الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون عملية الجمع والإعداد تدريب فنى كافى وكفاءة فنية تمكنهم من جمع القوائم المالية المستقبلية .

٢- يجب أن يتم ممارسة العناية المهنية الواجبة عند أداء عملية الجمع وإعداد التقرير.

٣- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كافى والإشراف على المساعدين - بشكل سليم - إن وجدوا .

٤- يجب أن يتم أداء إجراءات الجمع القابلة للتطبيق .

٥- يجب أن يتمشى تقرير المحاسب مع الإرشادات الموضحة أدناه .

أوراق العمل

يجــب أن تشير أوراق عمل المحاسب إلى أن العمل قد تم تخطيطه بشكل كاف وأن الأشراف على المساعدين قد تم بشكل صحيح وأن إجراءات الجمع والإعداد قد تم أدائها .

تقرير المحاسب

يجب أن تتضمن التقرير النموذجى عن جمع إعداد القوائم المالية المستقبلية الاتى :-

١- تحديد القوائم المالية المستقبلية .

٢- إيضـــاح بأن المحاسب قد قام بجمع القوائم المالية المستقبلية طبقا للمعايير المقررة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى .

٣- إيضـــاح بأن الجمع والإعداد محدود فى نطاقه ولا يمكن المحاسب من أن يقــوم بالتعبير عن الرأى أو أى نوع أخر من التأكيد على القوائم المالية المستقبلية أو الافتراضات .

٤- تحديد بأن النتائج المستقبلية قد لا يتم تحقيقها .

٥- إيضاح بأن المحاسب لا يتحمل أى مسئولية على تحديث التقرير الخاص بالأحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ التقرير .

وهناك عده متطلبات أخرى يمكن ذكرها على النحو التالى :-

١- أن يكون تاريخ تقرير المحاسب هو تاريخ إتمام إجراءات الجمع للمحاسب.

٢- إذا تضـــمنت القوائـــم المالية المستقبلية مدى معين ، فأن تقرير المحاسب يجب أن يتضمن فقرة مستقلة مرتبطة بالظروف .

٣- بالنسبة لعملية الجمع المرتبط بالتوقع المالى ، فأن تقرير المحاسب يجب أن يتضمن فقرة مستقلة تصف الحدود على نفعية التوقع المالى .

٤- قد يصدر المحاسب الذى لا يعتبر حياديا تقرير للجمع ، وفى ذلك الموقف تكون الفقرة الأخيرة للتقرير على النحو التالى :-

" لا نعتبر حيادين عن شركة (أ ب ج) .

٥-إذا تضمنت القوائم المالية المستقبلية عيوب عرض أو أن هناك إفصاحات محذوفة بخلاف تلك المرتبطة بالافتراضات الهامة ، فأن تقرير المحاسب يجب أن يفصح عن تلك العيوب أو ذلك الحذف .

٦-إذا ما تم عرض القوائم المالية المستقبلية على أساس محاسبى مقارن بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ولم يتم الإفصاح عن ذلك ، فأن تقرير المحاسب يجب أن يفصح عن أساس العرض .

٤/٢/٦ المتطلبات الأساسية : فحص واختبار القوائم المالية المستقبلية

Fundamental Requirements: Examination of Prospective Financial Statements

المعايير :

تطبق المعايير التالية على فحص القوائم المالية المستقبلية :-

١- يجب أن يكون المحاسب حياديا .

٢- يجب أن يكون لدى المحاسب تدريب فنى كاف وكفاية لفحص القوائم المالية المستقبلية .

٣- يجب أن يقوم المحاسب بالتخطيط الكافى للمهمة والأشراف على عمل المساعدين بشكل سليم أن وجدوا .

٤- يجب أن يتم الحصول على أدلة إثبات كافية بالشكل الذى يمكن من توفير أساس معقول لإعداد تقرير الفحص .

وجدير بالذكر يجب أن يتم أداء إجراءات الفحص الممكنة التطبيق .

أوراق العمل

يجب أن تشير أوراق عمل المحاسب إلى الأتى :-

١- أن العمل قد تم تخطيطه والأشراف عليه بشكل كاف .

٢- أنـــه قد تم دراسة طريقة الشركة فى عمل القوائم المالية المستقبلية لتحديد نطاق عملية الفحص .

٣- تـــم الحصـــول على أدلة الإثبات الكافية التى توفر أساس معقول لإعداد تقرير المحاسب .

تقرير المحاسب

يجـــب أن يتضـــمن تقريـــر المحاســـب النموذجى لفحص القوائم المالية المستقبلية ما يلى :-

١- تحديد القوائم المالية المستقبلية .

٢- إيضـــاح بـــأن الفحـــص قد تم إجرائه طبقا لمعايير مجمع المحاسبين القانونين الأمريكية ، ووصف مختصر لطبيعة الفحص .

٣- رأى المحاســـب بـــأن القوائـــم المالية قد تم عرضها طبقا لإرشادات العرض الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وأن الافتراضات القائمـــة توفر أساس معقول للتنبؤ ، وإذا ما تم عرض توقع مالى ، فأن رأى المحاســـب يجب أن يوضح أن الافتراضات القائمة توفر أساس معقول للتوقع فى ظل الفروض الافتراضية .

٤- تحذير بأن النتائج المستقبلية قد لا يتم تحقيقها .

٥- إيضاح بأن المحاسب لا يتحمل أى مسئولية على تحديث التقرير الخاص بالأحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ التقرير .

وهناك عديد المتطلبات الأخرى على النحو التالى :-

١- يعتبر تاريخ إعداد تقرير المحاسب هو تاريخ إتمام إجراءات فحص المحاسب .

٢- إذا ما تضمنت القوائم المالية المستقبلية مدى معين ، فأن تقرير المحاسب يجب أن يتضمن فقرة مستقلة تصف أختيار الإدارة لعرض هذا المدى والافتراضات المرتبطة به .

٣-عند فحص توقع مالى ، يجب أن يتضمن تقرير المحاسب فقرة مستقبلية تصف الحدود المرتبطة بنفعية التوقع المالى .

تعديل رأى المحاسب

يجب أن يعدل المحاسب رأيه فى الظروف التالية :-

١-إذا خرجت القوائم المالية المستقبلية عن إرشادات العرض المقررة، فأن المحاسب يجب أن يصدر رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا .

٢- إذا فشلت القوائم المالية المستقبلية فى الإفصاح عن الافتراضات الهامة ، فأن المحاسب يجب أن يصدر رأيا عكسيا .

٣- إذا لم توفر أحد أو أكثر من الافتراضات الهامة أساس معقول للتنبؤ ، يجب أن يصدر المحاسب رأيا عكسيا .

٤- إذا لم توفر أحد أو أكثر من الافتراضات الهامة أساس معقول للتوقع فى ظل الفرض الافتراضى ، يجب أن يصدر المحاسب رأيا عكسيا .

٥- إذا كان هناك قيد فى النطاق ، فأن المحاسب يجب أن يمتنع عن إبداء رأيه ، كما يجب أن يصف ذلك القيد .

٦- إذا كنا هناك خروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (على سبيل المثال الفشل فى رسملة عقود التأجير الرأسمالية) ، يجب أن يصدر المحاسب رأيا عكسيا .

الرأى المتحفظ

يجـب أن يتضمن تقرير المحاسب ذو الرأى المتحفظ فقرة مستقلة تنص عـلى كافـة أسـباب الرأى المتحفظ وتصف الخروج عن إرشادات العرض المقـررة ، كمـا يجب أن يتضمن الرأى عبارات باستثناء أو فيما عدا ، كما يجب أن تشير إلى الفقرة التوضيحية المستقبلية .

وجديـر بالذكـر فـأن الرأى المتحفظ لا يمكن أن يتم إصدارة فى حالة الخروج عن مبادئ القياس (المتعارف عليها) أو الافتراضات غير المعقولة أو المحذوفة أو قيد النطاق .

الرأى العكسى

يجب أن يتضمن تقرير المحاسب ذو الرأى العكسى فقرة توضيحية مستقلة تـنص عـلى كافة الأسباب الأساسية لإصدار الرأى العكسى ، كما يجب أن يـنص الرأى على أن العرض لا يتمشى مع إرشادات العرض المقررة ، كما يجب أن يتم الإشارة إلى الفقرة التوضيحية المستقلة .

إذا لـم توفـر الافتراضات أساس معقول للقوائم المالية ، فأن فقرة الرأى يجب أن تقوم بعمل ذلك الإيضاح .

إذا لـم يـتم الإفصاح عن الافتراض الجوهرى ، فأن المحاسب يجب أن يشير إلى ذلك الافتراض فى التقرير .

الامتناع عن إبداء الرأى

يجـب أن يتضـمن تقرير المحاسب الذى يحتوى على امتناع عن إبداء الـرأى فقـرة توضـيحية مستقلة تنص على كيف أن الفحص لم يتمشى مع المعاييـر الملائمـة ، ويجب أن تنص فقرة الامتناع عن إبداء الرأى على أن نطاق الفحص لم يكن كافيا لتمكين المحاسب من التعبير عن الرأى على القوائم الماليـة المسـتقبلية ، كمـا يجب أن يتضمن الامتناع عن إبداء الرأى إشارة مباشرة إلى الفقرة التوضيحية المستقلة .

فـأذا ما كان هناك قيد فى النطاق وكان هناك خروج جوهرى عن إرشادات العرض المقررة ، فأن المحاسب يتعين عليه أن يصف الخروج فى التقرير .

تعديل التقرير النموذجى للفحص

هـناك عده ظروف فى ظلها يجب أن يعدل المحاسب تقريره بدون تعديل الـرأى المتضمن فى ذلك التقرير ، ويتم شرح تلك الظروف وهذه التعديلات فى ذلك القسم .

التأكيد على أمر معين

يمكـن للمحاسب عرض معلومات توضيحية أو أمور تعريفية أخرى فى فقرة منفصلة فى التقرير .

أداء جزء من الفحص عن طريق محاسب أخر

إذا ما أرتبط أكثر من محاسب واحد في عملية الفحص ، فأن الإرشاد رقم ٥٤٣ يكون قابلا للتطبيق بصفة عامة .

المعلومات التاريخية المقارنة

قـد يـتم تضـمين قوائم مالية مستقبلية في مستند معين يتضمن في ذات الوقـت قوائـم ماليـة تاريخية بالإضافة إلى تقرير المحاسب عن تلك القوائم الماليـة ، في تلك الظروف تكون العبارة في الفقرة الأخيرة لتقرير المحاسب عن فحص القوائم المالية المستقبلية على النحو التالي :-

" أن القوائم المالية التاريخية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام xxxx وتقريرنا عليها ثم ذكره في الصفحات أرقام .... في ذلك المستند . "

الفحص في جزء من عملية أرتباط أكبر

إذا كان فحص المحاسب للقوائم المالية المستقبلية جزء من عملية أرتباط أكبر (على سبيل المثال دراسة جدوى مالية أو دراسة عملية شراء مشروع) ، فقد يوسع المحاسب التقرير عن فحص القوائم المالية المستقبلية ليصف أجمالي عملية التعاقد .

٥/٢/٦ المتطلبات الرئيسية : تطبيق إجراءات متفق عليها على القوائم المالية المستقبلية

Fundamental Requirements: Applying Agreed-up on Procedures to Prospective Financial Statements

عـــام

قـــد يوافق المحاسب على قبول تعاقد مرتبط بتطبيق إجراءات متفق عليها على القوائم المالية المستقبلية فى ظل الظروف التالية :-

١- أن يشـــارك مســـتخدمين محدديـــن فى تحديد طبيعة ونطاق التعاقد وأخذ المسئولية عن كفاية الإجراءات التى يتم أدائها .

٢- أن يتم قصر استخدام التقرير على المستخدمين المحددين المرتبطين .

٣- أن تتضمن القوائم المالية ملخص بالافتراضات الهامة .

بطبيعة الحال يجب أن يتقابل المحاسب مع المستخدمين المحددين لمناقشة الإجـــراءات التى يتعين أتباعها ، فأذا لم يكن المحاسب قادرا على مناقشة تلك الإجـــراءات مباشرة مع كافة المستخدمين المحددين الذين سيستلمون التقرير، فأنه يجب أن يطبق أحد الإجراءات التالية أو الإجراءات المماثلة التالية :-

١- مناقشـــة الإجراءات التى ينبغى تطبيقها مع ممثلين ملائمين للمستخدمين المحددين .

٢- فحص المراسلات الملائمة مع المستخدمين المحددين .

٣- مقارنة الإجراءات مع المتطلبات المكتوبة للمستخدمين المحددين .

٤- توزيـــع مســـودة الـــتقرير أو نســـخة من خطاب التعاقد مع العميل إلى المستخدمين المحددين والحصول على موافقتهم .

المعايير

توفـــر المعايير التالية إرشادات عن تطبيق الإجراءات المتفق عليها على **القوائم المالية المستقبلية :-**

١- يجب أن يكون لدى المحاسب تدريب فنى وكفاية كافية .

٢- يجـــب أن يقـــوم المـــراجع بتخطيط المهمة بشكل كاف والأشراف على المساعدين أن وجدوا .

٣- يجـــب أن يتم الحصول على أدلة إثبات كافية توفر أساس معقول للتقرير عن نتائج تطبيق الإجراءات المتفق عليها .

وحيث أن الإجراءات المتفق عليها قد تكون موسعه أو محدودة حسب ما يتطلـــبه المســـتخدمين ، فأن مجرد الإطلاع على القوائم المالية المستقبلية لا يعتبر إجراء كاف للسماح للمحاسب بإعداد تقرير عن نتائج تطبيق الإجراءات المتفق عليها على تلك القوائم .

أوراق العمل.

يجب أن تشير أوراق عمل المحاسب إلى الأتى :-

١- أن العمل قد تم تخطيطه والأشراف عليه بشكل كاف .

٢- أن الإجراءات المتفق عليها قد تم أدائها كأساس لتقرير المحاسب .

تقرير المحاسب

يجـــب أن يتضـــمن تقرير المحاسب عن نتائج تطبيق الإجراءات المتفق عـــليها العناصـــر المشـــار إليها فى الأمثلة المرتبطة بالتقارير الموضحة فى ملاحق الفصل .

٦/٢/٦ ملاحق الفصل السادس

٦/٢/٦/١ التقرير النموذجي – إعداد وجمع التنبؤ

Standard Report: Compilation of Forecast

قمنا بجمع وإعداد القوائم المالية المستقبلية (تنبؤات) المرفقة : قائمة المركز المالي المستقبلية ، قائمة الدخل المستقبلية ، وقائمة الأرباح المحتجزة المستقبلية وقائمة التدفقات النقدية المستقبلية لشركة أ ب ج في ٣١ ديسمبر عام ×××× وعن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير المقررة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي .

تقتصر عملية الجمع والأعداد على العرض في صورة معلومات تنبؤات مالية ، والتي تعتبر تأكيدات للإدارة ، ولا تتضمن تقييم للأدلة المؤيدة للافتراضات التي يقوم عليها التنبؤ ، لم نقم بفحص التنبؤ ، وتبعا لذلك لم نقم بإبداء رأي أو إعطاء أي نوع من التأكيد على القوائم أو الافتراضات المرفقة ، علاوة على ذلك فعادة ما سوف يكون هناك أختلافات فيما بين النتائج المستقبلية (التنبؤات) والنتائج الفعلية حيث أن الأحداث والظروف لن تحدث غالبا كما هو متوقع ، وقد تكون تلك الاختلافات جوهرية ، ليس لدينا إيه مسئولية عن تحديث ذلك التقرير في مواجهة الأحداث والظروف التي تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير ."

٦/٢/٦/٢ التقرير النموذجي : جمع وإعداد التوقع المالي

Standard Report: Compilation of Projection

قمنا بجمع وإعداد القوائم المالية المستقبلية (توقعات) المرفقة : قائمة المركز المالي المستقبلية ، قائمة الدخل المستقبلية ، قائمة الأرباح المحتجزة والمستقبلية وقائمة التدفقات النقدية المستقبلية لشركة أ ب ج في ٣١ ديسمبر ×××× تم اعداد التوقع عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير المقررة .

التوقع المرفق وذلك التقرير لغرض خاص (على سبيل المثال التفاوض مع أحد البنوك للحصول على قرض للتوسع في مشروعات الشركة)، ويجب إلا يتم استخدامه في أي غرض أخر .

وتقتصر عملية الجمع والإعداد على العرض فى صورة معلومات توقع مالي والذى يعتبر تأكيدات للإدارة ، ولا تتضمن أى تقييم للأدلة المؤيدة للافتراضات التى يقوم عليها التوقع . لم نقم بفحص التوقع وتبعا لذلك لن تعبر عن رأى أو نعطى أى نوع من التأكيدات على القوائم المرفقة أو الافتراضات المرتبطة ، علاوة على ذلك يتم وصف الغرض الافتراضى -على سبيل المثال - يتم منح القرض ويتم التوسع فى مشروعات الشركة ، وعادة ما سيكون هناك اختلافات جوهرية فيما بين النتائج المتوقعة (توقعات) والنتائج الفعلية بسبب أن الأحداث والظروف غالبا مالا تحدث حسب ما هو متوقع ، وتلك الاختلافات قد تكون جوهرية ، هذا وليس لدينا أى مسئولية لتحديث ذلك التقرير فى مواجهة الأحداث والظروف التي تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير .

٣/٦/٢/٦ تقرير الإعداد النموذجي : فقرة مستقلة قوائم مالية مستقبلية تتضمن مدى من القيم

Standard Report: Separate Paragraph - Prospective Financial Statement Contain a range

كما هو موضح فى ملخص الافتراضات الجوهرية ، فأن إدارة شركة أ ب ج قد اختارت أن تعرض معلومات تنبؤات (يتم وصف عنصر أو عناصر القوائم المالية المرتبطة بوقوع النتائج المتوقعة لأحد أو أكثر من الافتراضات داخل مدى ، ويتم تحديد الافتراضات المتوقع أن تقع داخل ذلك المدى على سبيل المثال الإيرادات عند قيمة ××× جنيه ، ××× جنيه التي تم التنبؤ بها عند معدل أشغال ٪ ، ٪ على التوالى) بدلا من تقريرها فى صورة رقم وحيد .

وتبعا لذلك فأن التنبؤ المرفق يعرض المركز المالى المتنبأ به ، نتائج الأعمال المتنبأ بها (يتم وصف أحد أو أكثر من الافتراضات التى يتوقع أن تقع داخل مدى على سبيل المثال - عند معدلات أشغال معينة)، ومع ذلك فليس هناك أى تأكيد بأن النتائج الفعلية ستقع داخل المدى الذى تم عرضه (يتم وصف أحد أو أكثر من الافتراضات التى تقع داخل مدى معين على سبيل المثال معدلات الأشغال) .

٤/٦/٢/٦ التقرير النموذجي : فحص واختبار تنبؤ

Standard Report: Examination of Forecast

قمنا بفحص القوائم المالية المستقبلية (التنبؤات) المرفقة : قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ××××× وعن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ . وقد قمنا بعمل الفحص طبقا للمعايير الخاصة بفحص التنبؤات المقررة ، وتبعا لذلك تم تضمين بعض الإجراءات التى نعتبرها ضرورية لتقييم كل من الافتراضات المستخدمة عن طريق الإدارة وإعداد عرض التنبؤات .

فى رأينا فأن التنبؤات المرفقة تم عرضها طبقا لإرشادات العرض للتنبؤات المقررة وأن الافتراضات القائمة توفر أساس معقول لتنبؤات الإدارة ، ومع ذلك عادة ما سيكون هناك اختلافات فيما بين النتائج المتنبأ بها والنتائج الفعلية، حيث أن الأحداث والظروف غالبا ما لن تحدث كما هو متوقع تماما ، وتلك الاختلافات قد تكون جوهرية . وليس لدينا أية مسئولية على تحديث ذلك التقرير فى مواجهة الأحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير .

٥/٦/٢/٦ التقرير النموذجي : فحص واختبار توقع مالى

Standard Report: Examination of Projection

قمنا بفحص القوائم المالية المتوقعة المرفقة - قائمة المركز المالى المتوقعة قائمة الدخل المتوقعة ، قائمة الأرباح المحتجزة المتوقعة وقائمة التدفقات النقدية المتوقعة

لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ×××× وعن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ وقد تم عمل فحصنا طبقا لمعايير فحص التوقعات المقررة ، وتبعا لذلك فقد تم تضمين بعض الإجراءات التى رأيناها ضرورية لتقييم كل من الافتراضات المستخدمة عن طريق الإدارة وإعداد عرض التوقعات .

التوقعات المرفقة وذلك التقرير قد تم أعداهم لغرض خاص (يتم تحديد ذلك الغرض الخاص على سبيل المثال تتفاوض الشركة مع بنك - للحصول على قرض لتمويل مشروعات استثمارية للشركة) ولن يتم استخدامهم فى أى غرض أخر .

فى رأينا أن التوقعات المرفقة تم عرضها طبقا لإرشادات عرض التوقعات المقررة وأن الافتراضات القائمة توفر أساس معقول لتوقعات الإدارة (يتم وصف الفرض الافتراضى ، على سبيل المثال يفترض أن منح القرض المطلوب لأغراض تمويل التوسعات فى الشركة كما تم توضيحه فى ملخص الافتراضات الجوهرية) .ومع ذلك إذا ..(يتم وصف الفرض الافتراضى - على سبيل المثال - أن القرض قد منح وأن التوسع قد تم) ، فأنه سيكون هناك دائما اختلافات فيما بين النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية بسبب أن الأحداث والظروف غالبا ما لن تحدث حسب ما هو متوقع تماما ، وأن تلك الاختلافات قد تكون جوهرية ، وليس لدينا أية مسئولية تحديث ذلك التقرير فى مواجهة الأحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير .

٦/٦/٢/٦ تقرير نموذجى : فقرة مستقلة - توقعات مالية مستقبلية تتضمن مدى من القيم

Standard Examination Report: Separate Paragraph - Prospective Financial Statements Contain a range

كما هو موضح فى ملخص الافتراضات الجوهرية ، فأن إدارة شركة أ ب ج قد اختارت أن تعرض بنود قوائم مالية متنبأ بها (يتم وصف العنصر أو عناصر القوائم المالية التى ترتبط بنتائج متوقعة لأحد أو أكثر عن الافتراضات التى تقع داخل مدى ، ويتم

تحديد الافتراضات التى يتوقع أن تقع داخل ذلك المدى - على سبيل المثال الإيرادات عند قيم ...... جنيه و ...... جنيه والتى تم التنبؤ بها عند معدلات اشتغال تبلغ ...... ٪ ،.........٪على التوالى) بدلا من العرض فى صورة رقم وحيد . وتبعا لذلك فأن التنبؤات المرفقة تعرض بعدالة المركز المالى المتنبأ بها ونتائج أعمال الشركة المتنبأ بها وتدفقاتها النقدية المتنبأ بها (يتم وصف أحد أو كثر الافتراضات التى يتوقع داخل المدى على سبيل المثال - عند معدلات اشتغال معينة) ، ومع ذلك فليس هناك أية تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل ذلك المدى الذى تم عرضه (يتم وصف أحد أو أكثر من الافتراضات التى يتوقع أن تقع داخل المدى على سبيل المثال معدلات الأشغال) .

٧/٦/٢/٦ تقرير فحص واختبار ذو رأى متحفظ

Examination Report: Qualified Opinion

قمنا بفحص القوائم المالية المتنبأ بها المرفقة : المركز المالى ، قوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية المتنبأ بها لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام .... وعن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ . وقد تم عمل فحصنا طبقا لمعايير فحص التنبؤات المقررة ، وتبعا لذلك فقد تم تضمين بعض الإجراءات التى رأيناها ضرورية لتقييم كل من الافتراضات المستخدمة عن طريق الإدارة وإعداد عرض التنبؤات .

لن يفصح التنبؤ عن الأسباب المرتبطة بالتغيرات الجوهرية فى العلاقة بين مصروف الضرائب والدخل المحاسبى قبل الضرائب كما هو مطلوب عن طريق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عموما .

فى رأينا فأنه فيما عدا حذف الإفصاح عن الأسباب المرتبطة بالتغير الجوهرى فى العلاقة بين مصروف ضرائب الدخل والدخل المحاسبى قبل الضريبة كما تم مناقشته فى الفقرة السابقة ، فأن التنبؤ المرفق تم عرضه طبقا لإرشادات عرض التنبؤات المقررة وأن الافتراضات القائمة توفر أساس معقول لتنبؤ الإدارة ، ومع ذلك فعادة ما سيكون هناك فروقات بين النتائج المتنبأ بها والنتائج الفعلية بسبب أن الأحداث والظروف غالبا لن تحدث كما هو متوقع تماما ، وقد تكون تلك الاختلافات جوهرية ، ليس لدينا أية مسئولية عن تحديث ذلك التقرير فى مواجهة الأحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير .

٨/٦/٢/٦ تقرير الفحص والإختبار الذى يتضمن رأى عكس

Examination Report: Adverse Opinion

قمنا بفحص القوائم المالية المتنبأ بها المرفقة : قائمة المركز المالى المتنبأ بها وقوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية المتنبأ بها لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام .... وعن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ . تم عمل فحصنا طبقا لمعايير فحص التنبؤات المالية المقررة ، وتبعا لذلك فقد تضمن بعض الإجراءات التى رأيناها ضرورية لتقييم كل من الافتراضات المستخدمة بمعرفة الإدارة وإعداد عرض التنبؤ .

وكما تم مناقشته تحت عنوان المبيعات فى ملخص افتراضات التنبؤ الأساسية، فأن المبيعات المتنبأ بها تتضمن بين أشياء أخرى إيرادات من عقود حكومية معينة تستمر عند مستوى جارى . عقود الشركة الجارية سوف تنتهى فى مارس عام .... ، ولن يتم توقيع أية عقود حكومية جديدة ولن يتم إجراء أية مفاوضات لإبرام أى عقود جديدة ، علاوة على ذلك فأن الحكومة قد دخلت فى عقود مع شركات أخرى بدلا من الشركة .

وفى رأينا فأن التنبؤ المرفق لم يتم عرضه طبقا لإرشادات عرض التنبؤات المالية المقررة حيث أن افتراضات الإدارة كما تم مناقشته فى الفقرة السابقة لم توفر أساس معقول لتنبؤات الإدارة ، ليس لدينا أى مسئولية لتحديث ذلك التقرير فى مواجهة الأحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير .

٩/٦/٢/٦ تقرير الفحص والإختبار الذى يتضمن الامتناع عن إبداء الرأى

Examination Report: Disc/aimer Opinion

قمنا بفحص القوائم المالية المتنبأ بها المرفقة : قائمة المركز المالى المتنبأ بها وقوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام .... وعن السنة المنتهية فى .... ، باستثناء ما سيتم شرحه فى الفقرة التالية فأن فحصنا تم عمله طبقا لمعايير فحص التنبؤات المالية المقررة ، وتبعا لذلك فقد تم تضمين بعض الإجراءات التى رأيناها ضرورية لتقييم كل من الافتراضات المستخدمة بمعرفة الإدارة وإعداد وعرض التنبؤات .

كما تم مناقشته تحت عنوان الدخل من الشركات المستثمر فى ملخص افتراضات التنبؤ الأساسية ، فأن التنبؤ يتضمن دخل من رأس مال مستثمر يشكل نسبة ٢٣٪ من صافى الدخل المتنبأ به والذى يعتبر تقدير للإدارة عن نصيب الشركة فى دخل الشركة المستثمر فيها المستحق عن عام ....، لم تقم الشركة المستثمر فيها باعداد تنبؤات عن السنة المنتهية فى عام ....، ومن ثم لم نتمكن من الحصول على تأييد مناسب لذلك الأفتراض .

وبسبب الموضح فى الفقرة السابقة لم نتمكن من تقييم افتراض الإدارة بخصوص الدخل من الشركة المستثمر فيها والافتراضات الأخرى التى تعتمد على ذلك ، ومن ثم فأننا لن نعبر عن رأينا بخصوص عرض التنبؤات أو على الافتراضات القائمة للتنبؤات القائمة ، ليس لدينا أى مسئولية على تحديث ذلك التقرير فى مواجهة الأحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير .

١٠/٦/٢/٦ تقرير المحاسب على تطبيق الإجراءات المتفق عليها عن القوائم المالية المستقبلية

Accountant's Report: Applying Agreed - Upon Procedures to Prospective Financial Statements

تقرير المحاسب الحيادى عن تطبيق إجراءات متفق عليها

السادة / مجلس إدارة شركة أ ب ج

السادة / مجلس إدارة شركة س ص ع

حسب طلبكم قمنا بأداء إجراءات معينة متفق عليها – حسب ما تم تحديدها أدناه بخصوص القوائم المالية المتنبأ بها : قائمة المركز المالى المتنبأ بها والقوائم المتنبأ بها المرتبطة قائمة الدخل والأرباح المحتجزة و التدفقات النقدية لشركة أ ب ج فى ٣١ ديسمبر عام ...... وعن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، تلك الإجراءات و التى تم الاتفاق عليها مع مجلس إدارة شركة أ ب ج وشركة س ص ع قد تم أدائها فقط

لمساعدتكم في تقييم التنبؤات بالإرتباط بالبيع المقترح لشركة هـ إلى شركة أ ب ج ، وقد تم أداء مهمة التعاقد المرتبطة بالإجراءات المتفق عليها طبقا للمعايير المقررة عن طريق مجمع المحاسبين القانونين الأمريكى ، كفاية تلك الإجراءات يعتبر فقط مسئولية المستخدمين المحددين لذلك التقرير ، ونتيجة لذلك فلم تقم بعمل أى تأكيد بخصوص كفاية الإجراءات الموضحة أدناه أما للأغراض التي استخدم فيها ذلك التقرير أو لأى غرض أخر .

(يتم تضمين فقرة تعداد الإجراءات المتفق عليها والنتائج) .

لم نتعاقد أو لم تقم بأداء عملية فحص يكون الهدف منه التعبير عن رأى عن القوائم المالية المستقبلية المرفقة . وتبعا لذلك لن تقم بالتعبير عن رأى عما إذا كانت القوائم المالية المستقبلية قد تم عرضها طبقا لإرشادات العرض أو عما إذا كانت الافتراضات الأساسية توفر أساس معقول للعرض ،علاوة على ذلك فسوف يكون هناك عادة أختلافات فيما بين النتائج المتنبأ بها والنتائج الفعلية ، حيث أن الأحداث والظروف غالبا ما لن تحدث كما هو متوقع تماما ، وتلك الاختلافات قد تكون جوهرية ، ليس علينا أية مسئولية على تحديث ذلك التقرير فى مواجهة الأحداث والظروف التى تحدث بعد ذلك التاريخ .

الهدف من ذلك التقرير هو استخدامه فقط عن طريق مجلس إدارة شركة أ ب ج وشركة س ص ع ، ويجب إلا يتم استخدامه عن طريق أى أطراف لم يوافقوا على الإجراءات المتفق عليها .

٦/٣ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع معيار المراجعة الأمريكى

٦/٣/١ شرح معيار المراجعة المصرى

تناول معيار المراجعة المصرى بعنوان اختبارات المعلومات المالية المستقبلية عدد (٣٣) فقرة يمكن شرحها بإيجاز على النحو التالى :-

أولا : تناولت مقدمة المعيار عدد (٧) فقرات أساسية هى :-

أ- تـناولت الفقـرة الأولى هدف المعيار والذى تمثل فى توفير إرشادات تتعلق بالمهام الخاصة باختبار المعلومات المالية المستقبلة وإبداء الرأى عنها .

ب- أشـارت الفقـرة الثانية إلى وجوب حصول المراجع على أدلة كافية وملائمة عند اختبار المعلومات المستقبلية تتعلق بأربعة أمور هى (١) معقولية الافتراضـات الـتى بـنى عليها أفضل تقديرات للإدارة التى على أساسها تم الوصول لتلك المعلومات ، أو اتفاق تلك الافتراضات(عندما تكون نظرية) مع الغـرض من المعلومات ، (٢) الأعداد الملائم لتلك المعلومات فى ضوء تلك الافتراضات ، (٣) أن يتم عرض تلك المعلومات بشكل مناسب ، وأن يكون تم الإفصـاح بشكل كاف عن كافة الافتراضات الهامة (وتحديد ما إذا كانت تلك الافتراضـات تمثل أفضل التقديرات أم أنها افتراضات نظرية) ، (٤) أن يتم إعداد تلك المعلومات بشكل متسق مع القوائم المالية التاريخية وبأستخدام مبادئ محاسبية مناسبة .

ج- أوضحت الفقرة الثالثة والرابعة والخامسة من المعيار تعريف كل من المعـلومات الماليـة المستقبلية ، والتنبؤات والتقديرات المستقبلية على النحو التالى :-

١- المعلومات المالية المستقبلية هى معلومات مبنية على افتراضات عن أحـداث قد تقع فى المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها . وقد تكون تلك المعلومات تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط بينهما .

٢- أمـا التنـبؤات فـهى معلومات معده على أساس أفتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات) .

٣- أمـــا التقديرات المستقبلية فهى عبارة عن معلومات مالية فى ضوء(أ) افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاها والتى ليس من الضـــرورى أن تحـــدث ، (ب) أو خـــليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد افضـــل الـــتقديرات والافتراضـــات النظرية ، وتوضح تلك المعلومات النتائج المحتملة إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال .

٤- أكدت الفقرة السادسة على أن المعلومات المالية المستقبلية قد تتضمن القوائـــم الماليـــة أو أحد أو أكثر من بنود تلك القوائم ، ويتم إعدادها أما كأداة داخـــلية للإدارة أو للتوزيع على أطراف أخرى مثل نشرة الاكتتاب أو التقرير السنوى أو مستندات مقدمة للجهات المقرضة .

٥- أما الفقرة السابعة فقد حددت مسئولية الإدارة عن إعداد وعرض تلك المعـــلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك اختبار الافتراضات التى بنيت عليها تـــلك المعـــلومات ، أمـــا مسئولية المراجع فتتمثل فى اختبار تلك المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها .

ثانيا :تناولت الفقرتين (٨) ، (٩)تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية :-

أ- حيـــث أكدت الفقرة الثامنة على أن المراجع ليس فى موقف يسمح له بإبداء رأى عما إذا كانت النتائج الموضحة بتلك المعلومات سيتم تحققها (حيث أن تلك الأدلة تنبؤية لأنها موجهه نحو أحداث مستقبلية) .

ب- ومن هنا فقد شددت الفقرة التاسعة على أنه من الصعب على المراجع الحصـــول على قدر كاف من القناعة لإبداء رأى أيجابى بأن تلك الافتراضات خاليـــة من التحريف الهام ، ومن هنا يبدى المراجع مستوى أقل من التأكيدات عند إبداء الرأى على مدى معقولية افتراضات الإدارة .

ثالثا :- تناولت الفقرات (١٠-١٢) الاعتبارات التى يجب أن يأخذها المراجع عند قبول مهمة اختبار المعلومات المستقبلية .

حيث أشارت الفقرة العاشرة إلى عدة أمور هى الغرض من استخدام تلك المعلومات ، ونطاق توزيعها (بشكل عام أو محدود) ، والعناصر المكونة لتلك المعلومات والفترة التى تغطيها بالإضافة إلى طبيعة الافتراضات (أفضل تقديرات أم أفترضات نظرية) .

- كما أكدت الفقرة الحادية عشر على عدم قبول المراجع للمهمة أو الانسحاب منها إذا ما كانت الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو أن تلك المعلومات غير ملائمة للغرض المعد من أجلة .

- أما الفقرة الثانية عشرة فقد أشارت على ضرورة اتفاق المراجع والعميل على شروط المهمة كتابيا (خطاب قبول المهمة) ، مع تحديد مسئولية الإدارة عن الافتراضات ، وإمداد المراجع بالمعلومات التى تبنى على تلك الافتراضات .

رابعا :تناولت الفقرات (١٣-١٥) تحديد درجة المعرفة المطلوبة للمراجع بطبيعة نشاط المنشأة ، حيث تم التأكيد على مايلى :-

١- حصول المراجع على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة (نظم الرقابة الداخلية على إعداد تلك المعلومات وخبرات الأشخاص القائمين بذلك ، طبيعة المستندات المستخدمة المؤيدة الافتراضات الإدارة ، الأساليب المستخدمة لتطبيق الافتراضات ، صحة تلك المعلومات المعدة عن فترات سابقة وأسباب وجود اختلافات جوهرية).

٢- حصول المراجع على درجة من المعرفة عن إتساق إعداد المعلومات المالية المستقبلية مع المعلومات المالية التاريخية والتى تم مراجعتها.

٣- أن يأخذ المراجع فى اعتبار الظروف المحيطة (إذا كان هناك تقرير معــدل على تلك المعلومات التاريخية أو أن المنشأة فى بداية تشغيلها) وأثار ذلك على اختبار المعلومات المستقبلية .

خامســا : أهتمت الفقرة (١٦) بوجوب أخذ المراجع فى اعتباره الفترة التى تغطيهــا المعــلومات الماليــة المستقبلية ، حيث كلما طالت تلك الفترة كلما قلت مقــدرة الإدارة على الوصول إلى افتراضات مبنية على افضل التقديرات ، وفى هذا الشأن هناك عديد من العوامل المؤثرة (أ) دورة التشغيل ، إمكانية الاعتماد على الافتراضات (ب)احتياجات مستخدمى المعلومات المالية المستقبلية .

سادســا : تناولت الفقرات (١٧-٢٥) إجراءات المراجع عند اختبار تلك المعلومات حيث :-

١- أشــارت الفقــرة (١٧) إلى الاعتــبارات الــتى يجب على المراجع مــراعاتها عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى تلك الإجراءات (احتمالات وجود أخطاء جوهرية ، الخبرة المكتسبة ، قدرة الإدارة على إعداد تلك المعلومات ، مدى تأثر تلك المعلومات بالحكم الشخصى للإدارة ، ومدى كفاية البيانات التى استخدمت فى إعداد تلك المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها) .

٢- إشــارات الفقرة (٨) على أهمية تقييم المراجع لمصدر الأدلة المؤيدة لافتراضــات أفضــل تقديــرات الإدارة وإلى أى حد يمكن الاعتماد عليها ، وتتضــمن تقييم الافتراضات النظرية فى ظل المعلومات التاريخية) ، وما إذا كانت تلك الافتراضات مبينة على خطط الافتراضات قابلية للتحقق .

٣- أكــدت الفقرتين (١٩-٢٠) على مراعاة كافة الأثار الهامة لاستخدام الافتراضات النظرية ، وأهمية حصول المراجع على درجة قناعة كافية باتساق

تلك الافتراضات مع الغرض من إعداد تلك المعلومات وعدم وجود سبب يدعو للاعتقاد بعدم واقعيتها .

٤- اهتمت الفترات (٢١-٢٥) بإجراءات المراجع التى تتضمن اقتناعه بإعداد تلك المعلومات على النحو التالى :-

١- الاقتناع بملائمة تلك المعلومات مع افتراضات الإدارة (عن طريق اختيار دقة العمليات الحسابية) .

٢- الاهتمام بدرجة تأثير المعلومات ذات الحساسية للتغيرات على النتائج التى تظهرها تلك المعلومات المالية المستقبلية .

٣- مراعاة المراجع اتفاق البيانات لاحد العناصر أو اكثر مع البيانات ذات العلاقة فى القوائم المالية الأخرى .

٤- حصول المراجع على تأكيدات مكتوبة من الإدارة عن الغرض الذى تستخدم فيه تلك المعلومات وقبول الإدارة لمسئوليتها عن إعدادها لتلك المعلومات .

سابعا : تناولت الفقرة (٢٦) الاعتبارات الخاصة بتقييم العرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية وهى :-

- أن عرض تلك المعلومات يساعد على إمداد القارئ بالمعلومات الهامة ولا يضلله .

-مدى الإفصاح بشكل كاف عن السياسات المحاسبية فى الإيضاحات المتممة لتلك المعلومات .

- الإفصاح بشكل كاف عن الافتراضات (وما إذا كانت تمثل أفضل تقديرات أم أنها افتراضات نظرية) .

- الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

- إيضاح أسس إعداد تلك المعلومات عند إجراء تقدير معين داخل نطاق محتمل .

- الإفصـــاح عن أى تغير فى السياسات المحاسبية لإعداد تلك المعلومات وأسباب ذلك وأثاره عليها .

ثامـــنا:- تناولت الفقرات (٢٧-٣٣) التقرير الخاص بأختبار المعلومات المالية المستقبلية :-

١- حيـــث تناولت الفقرة (٢٧) تقرير المراجع الذى يتضمن (١٢) عنصر هى (١) عنوان التقرير ، (٢) الموجه إليهم التقرير ، (٣) تحديد المعلومات المالية المســـتقبلية ، (٤) إشـــارة للمعايير المتعلقة باختبار تلك المعلومات ، (٥) مسئولية الإدارة عـــن إعداد تلك المعلومات والافتراضات المرتبطة بها ، (٦) الغرض من إعـــداد تـــلك المعـــلومات والأطـــراف المهتمة بها وما إذا كان هناك حظر على توزيعها، (٧) تأكيد سلبى يفيد توفير الافتراضات أساس معقول لتلك المعلومات ، (٨) إبـــداء الـــرأى عمـــا إذا كانت تلك المعلومات قد تم إعدادها بشكل يتلائم مع الافتراضات المستخدمة أو أن عرضها يتفق مع الأطار المحاسبى المستخدم ، (٩) تحذيـــر بأن النتائج قد لا يتم تحقيقها وفقا لما تظهره تلك المعلومات ، (١٠) تاريخ التقريـــر ، (١١) عنوان المراجع، (١٢) توقيع المراجع .

٢- نصت الفقرة (٢٨) على وجوب تضمين التقرير أربعة أمور هى:-

أ- ما إذا كان قد نما للمراجع ما يدعوه للاعتقاد بأن الافتراضات لا توفر أساس معقول ومناسب لتلك المعلومات .

ب- إبداء الرأى عما إذا كانت تلك المعلومات قد أعدت بشكل ملائم لتلك الافتراضات وأن عرضها يتسق مع الأطار المحاسبى المستخدم .

ج- النص على أن الأحداث المتوقعة غالبا ما لا تتحقق كما هو متوقع، وقد يكون الاختلاف جوهريا .

د- فى حالة التقديرات (أو التوقعات المالية) يتم تحذير القارئ بأن تلك المعلومات المستقبلية يجب إلا تستخدم فى غير الغرض الموضح .

٣- عرضت الفقرة (٢٩) مثالا لجزء من تقرير غير متحفظ عن تنبؤ .

٤- عرضت الفقرة (٣٠) مثالا لجزء من تقرير غير متحفظ عن تقدير أو توقع مالى .

٥- أشارت الفقرة (٣١) إلى إبداء المراجع رأى متحفظ أو رأى عكسى فى تقريره عن تلك المعلومات إذا كانت عرضها أو الافصاحات بها غير كافية، وقد ينسحب من المهمة فى حالة قصور تلك المعلومات عن إعطاء الإفصاح الكافى لنتائج الافتراضات الجوهرية .

٦- أكدت الفقرة (٣٢) من المعيار على ضرورة إعطاء المراجع رأى عكسى إذا ما اعتقد أن أحد أو أكثر من الافتراضات لا يوفر أساس مناسب لتلك المعلومات ، وقد ينسحب من المهمة .

٧- نصت الفقرة (٣٣) من المعيار على ضرورة انسحاب المراجع من المهمة أو امتناعه عن إبداء الرأى فى تقريره عن تلك المعلومات فى حالة وجود قيد يمنع تطبيق أحد أو أكثر من إجراءات الاختبار .

٢/٣/٦ دراسة مقارنة لمعيارى المراجعة المصرى الأمريكى

باستقراء ما ورد بكلا من معيار المراجعة المصرى والأمريكى عن المعلومات المالية المستقبلية (تنبؤات أو توقعات مالية) يمكن تحديد الملاحظات التالية :-

اولا : جـاء عـنوان معيـار المـراجعة المصرى برقم (٢٣٠) اختبار المعلومات المالية المستقبلية (وهو ترجمة حرفية لمعيار المراجعة الدولى برقم (٨١٠) بنفس العنوان) ، بينما جاء عنوان معيار المراجعة الأمريكى كما ورد فى القسم رقم (٢٢٠٠) التنبؤات والتوقعات المالية ، وقد تمثلت النشرة الأصلية لـلمعيار الأمريكى فى إيضاح معايير خدمات المحاسبين للمعلومات المالية فى أكتوبر ١٩٨٥ الصادر عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى .

ثانيـا : تميـز معيار المراجعة الأمريكى والذى يعبر عن إيضاح معايير خدمـات إبـداء الرأى **Attestation Services** بتضمينه إطار منهجى اشمل وأدق مـن معيـار المراجعة المصرى ، حيث تضمن تطور إيضاح المعيار وتحديـد تعـريف المصـطلحات الأساسـية (القوائـم أو المعلومات المالية المستقبلية، والتنبؤات والتوقعات المالية ، الوحدة الاقتصادية ، الفرض النظرى الافتراضـى ، الطـرف المسـئول ، العوامل الرئيسية ، الاستخدام العام أو المحدود للمعلومات المالية المستقبلية ، تجميع القوائم المالية المستقبلية ، فحص القوائـم المالية المستقبلية) ، كما اشتمل إيضاح المعيار أيضاح على أهداف المعيـار وتطورها حسب الطلب على خدمات المحاسبين المحايدين المرتبطة بتـلك المعلومات ، والمتطلبات الرئيسية سواء المرتبطة بإعداد أو فحص تلك المعـلومات أو تطـبيق إجراءات متفق عليها لتلك المعلومات ، بالإضافة إلى نمـاذج عـن تقارير المحاسب الحيادى على جمع وفحص تلك المعلومات أو تطبيق تلك الإجراءات المتفق عليها .

ثالـثا : ركـز معيار المراجعة الأمريكى على استخدام مصطلح محاسب حيـادى عند إعداد (جمع) أو فحص المعلومات المالية المستقبلية (تنبؤات أو توقعات) ، على العكس من معيار المراجعة المصرى الذى أستخدام مصطلح مـراجع ، وبالطـبع فـأن مصـطلح محاسب حيادى أفضل وأدق ويعبر عن

الخدمـــات التى يتم تأديتها للمعلومات المالية المستقبلية (إعداد (أو جمع) ، فحص أو تطبيق إجراءات متفق عليها) ، وربما يكون مبرر معيار المراجعة المصـــرى فى اســـتخدام مصطلح مراجع لأن المعيار أقتصر فقط على خدمة الفحص واختبار تلك المعلومات المالية المستقبلية .

رابعـــا : جـــاء إيضاح معايير المراجعة الأمريكى الخاص بالقسم ٢٢٠٠ أكـــثر شمولا من معيار المراجعة المصرى ، حيث أنه يوفر إرشادات تتعدى المهـــام الخاصـــة باختبار وإبداء الرأى عن المعلومات المالية المستقبلية كما غطيـــت عن طريق معيار المراجعة المصرى إلى عديد من الخدمات والمهام على النحو التالى :-

- خدمات إعداد (جمع) التنبؤات والتوقعات المالية .
- خدمات فحص واختيار التنبؤات والتوقعات المالية .
- تطبيق الإجراءات المتفق عليها .

ويلاحظ أن الخدمات التى أطلق عليها سابقا مصطلح فحص **Review** أعيد تسميتها بخدمات الاختبار **Examination** ، حيث أنها تقع فى أعلى مستوى من الخدمـــات المـــتاحة ، ولا يوجد فى المعيار الأمريكى إلا أن مصطلح فحص **Review** .

كذلـــك يوجد إرشاد إضافى لخدمات المحاسبين المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية يتناوله إرشاد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى للمعلومات المالية المستقبلية .

خامســـا : تميـــز إيضاح المعيار الأمريكى بأنه تضمن عديد من المعايير المرتـــبطة بـــإعداد وجمع القوائم المالية المستقبلية (خمسة معايير أساسية) ، والمعايير المرتبطة باختيار القوائم المالية (عدد أربعة معايير أساسية) ، كما

اشـــتمل أيضـــا عـــلى معايير وإرشادات تطبيق الإجراءات المتفق عليها على القوائم المالية المستقبلية (عدد ثلاثة معايير رئيسية) .

سادســا : تضمن ايضا المعيار الأمريكى عناصر التقرير النموذجى عن خدمات الجمع والفحص وتطبيق الإجراءات المتفق عليها على النحو التالى :

١- تتضمن عناصر التقرير النموذجى لخدمات جمع وإعداد القوائم المالية المستقبلية عشرة عناصر رئيسية .

٢- اشتملت عناصر تقرير المحاسب النموذجى لخدمات فحص المعلومات الماليـــة المســـتقبلية ثمانيـــة عناصـــر رئيسية ، بينما تضمنت عناصر تقرير المـــراجعة عن اختبار تلك المعلومات المالية المستقبلية وفقا لمعيار المراجعة المضـــرى عـــلى أثـــنى عشر عنصرا (حيث تمثلت العناصر الزائدة عنوان التقرير ، والموجهة إليهم التقرير ، عنوان المراجع وتوقيعه) .

ســابعا : تميـــز إيضاح المعايير الأمريكية المرتبطة بالمعلومات المالية المســـتقبلية باشـــتماله عـــلى كافة النماذج التوضيحية لكافة تقارير الإعداد أو الفحـــص أو الإجـــراءات المتفق عليها لخدمات التنبؤات أو التوقعات المالية . حيث تضمن تقرير نموذجى عن إعداد (أو جمع) التنبؤ ، أوالتقرير النموذجى عـــن جمـــع (أو إعداد التوقعات) ، أو تقرير الإعداد النموذجى الذى يتضمن فقـــرة مســـتقلة عـــن قوائـــم مالية مستقبلية تتضمن مدى من القيم ، التقرير النموذجى الذى يتضمن فحص واختبار تنبؤ ، التقرير النموذجى الذى يتضمن فحـــص واختيار توقع مالى ، التقرير النموذجى الذى يتضمن فقرة مستقلة عن توقعات مالية مستقبلية تتضمن مدى من القيم ، تقرير الفحص والاختبار الذى يتضـــمن الامتـــناع عن إبداء رأى ، تقرير المحاسب على تطبيق الإجراءات المتفق عليها عن القوائم المالية المستقبلية .

الفصل السابع

مهام الفحص المحدود للقوائم المالية بين معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية

الفصل السابع

مهام الفحص المحدود للقوائم المالية بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية

مقدمـــه :-

· تلتزم الشركات التى تتداول أوراقها المالية فى الأسواق المالية بتزويد مساهميها بمعلومات مالية دورية ، وتصدر تلك المعلومات فى فترة إما ربع سنوية أو شهرية تنتهى فى تاريخ يختلف عن تاريخ إنتهاء العام المالى للشركة. وتتراوح علاقة المراجع بالتقرير الدورى بين مجرد عرض النصيحة والرد على إستفسارات العميل بخصوص بيانات تلك التقارير ومراجعة القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وغالبا ما تتمثل تلك العلاقة فى قيام المراجع بفحص القوائم المالية الربع سنوية على نطاق محدود **Limited Review** .

يهدف فحص المراجع للمعلومات المالية الدورية على نطاق محدود الى الحصول على أدلة إثبات يعتمد عليها فى تقرير ما إذا كان من الضرورى عمل تعديلات جوهرية فى المعلومات المالية حتى تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويعنى فحص المعلومات الدورية على نطاق محدد أن يفحص المراجع موضوعيا العمليات المحاسبية الهامة التى إكتشفها خلال فحصه التحليلى أو إستفساراته للمسئولين بمنشأة العميل فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ويلاحظ أن مجرد فحص المعلومات المالية على نطاق محدود لا يكفى فى حد ذاته لإبداء المراجع رأيه ، نظر لأن ذلك النوع من الفحص لا يتضمن دراسة وتقييم وفحص كل من نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية ، أو إجراء إختبارات المراجعة الأخرى طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

وتنطبق شروط وإجراءات فحص التقارير الربع سنوية فقط على الشركات المساهمة التى تتداول أوراقها المالية بالأسواق ، كما تلتزم تلك الشركات بإعداد التقارير المالية السنوية ، وبناء عليه يكون المراجع المسئول عن فحص التقارير المالية الدورية غالبا له علاقة كذلك بالتقارير المالية السنوية المراجعة .

وقد تطلب قانون سوق رأس المال المصرى من الشركات الخاضعة له إصدار قوائم مالية دورية وفحصها عن طريق مراجع حيادى ، حيث طبقا لنص القانون كل شركة طرحت أوراقها المالية فى إكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها الى هيئة سوق المال تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها ، ويجب على تلك الشركات أن تنشر ملخص وافى للتقارير نصف السنوية فى صحيفتين يوميتين صباحيتين واسعتى الإنتشار ، كما يجب على تلك الشركات ومراقبى حساباتها موافاتها بما تطلبه من بيانات ووثائق للتحقق من صحة البيانات الواردة بالتقارير الدورية للشركة .

يهتم ذلك الفصل بدراسة معايير المراجعة الدولية والمصرية والأمريكية الخاصة بالفحص المحدود للقوائم المالية الدورية ، ويوضح الجدول التالى عنوان تلك المعايير التى اهتمت بذلك النوع من الفحص :-

رقم المعيار	اسم المعيار	نوع المعيار	الجهة الصادرة
٢٤٠	مهام الفحص المحدود للقوائم المالية .	المعيار المصرى	وزارة الإقتصاد
رقم ٧١ قسم رقم ٧٢٢	المعلومات المالية الدورية .	المعيار الأمريكى	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى

تحقيقا للهدف من ذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية:-

١/٧ معيار المراجعة المصرى رقم (٢٤٠) - مهام الفحص المحدود للقوائم المالية .

٢/٧ معيار المراجعة الأمريكى رقم (٧١) قسم رقم ٧٢٢ - المعلومات المالية الدورية .

٣/٧ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع معيار المراجعة الأمريكى .

١/٧ معيار المراجعة المصرى رقم (٢٤٠) – مهام الفحص المحدود للقوائم المالية

١/١/٧ مقدمـه :

١- يهدف هذا المعيار إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات عن المسئوليات المهـنية لـلمراجع عند القيام بمهمة فحص محدود لقوائم مالية وأيضا عن شكل ومضمون التقرير الذى يصدره المراجع فى مثل هذه المهام .

٢- يركز هذا المعيار على أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية ، إلا أنه يطبق عند إجراء فحص محدود لمعلومات مالية أو غير مالية . ويتعين قراءة هـذا المعيـار أخـذا فى الاعتبار ما ورد بمعيار المراجعة المصرى الخاص بالإطار العام لمعايير المراجعة .

٢/١/٧ أهداف مهام الفحص المحدود :

٣- تهـدف أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية إلى تمكين المراجع من تحديد ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية غير معدة (فى كافـة جوانبها الهامة) وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (تأكيد سلبى) ، حيـث إن مـا يقـوم بـه المراجع من إجراءات لا توفر له كافة الأدلة التى تسـتلزمها أعمال المراجعة بغرض إبداء رأى على القوائم المالية ، والحصول على تأكيد مقبول بعدم وجود أخطاء مؤثرة أو جوهرية فى القوائم المالية .

٣/١/٧ المبادئ العامة للفحص المحدود :

٤-على المراجع أن يلتزم بقانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك بآداب وسلوكيات المهنة ويتضمن ذلك على الاخص ما يلى :

(أ) الاستقلالية

(ب) المصداقية .

(ج) الموضوعية .

(د) الكفاءة المهنية والعناية المعتادة .

(هـ) السرية .

(و) السلوك المهنى .

(ز) المعايير الفنية .

٥-على المراجع أن يؤدي أعمال الفحص المحدود بما يتفق مع هذا المعيار .

٦-على المراجع أن يخطط ويؤدى أعمال الفحص المحدود من منطلق الحرص المهنى أخذا فى الاعتبار احتمال وجود ظروف تؤدى إلى اى تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

٧-على المراجع أن يحصل على أدلة كافية وملائمة من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية بالدرجة الأولى ليكون قادرا على إبداء تأكيد سلبى فى تقرير الفحص المحدود .

٤/١/٧ نطاق الفحص المحدود :

٨- يشير مصطلح " نطاق الفحص المحدود " إلي إجراءات الفحص الضرورية فى ظل الظروف السائدة لتحقيق الهدف من أعمال الفحص. وينبغى أن يحدد المراجع الإجراءات المطلوبة لتنفيذ أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية مع مراعاة متطلبات هذا المعيار ، ومتطلبات القوانين والتعليمات المحلية السارية وشروط الفحص المحدود وكذا متطلبات التقرير .

٥/١/٧ التأكد المقبول :

٩- توفـر أعمال الفحص المحدود مستوى مقبول من التأكيد بأن المعلومات المالية محل الفحص خالية من أي تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن ذلك فى صورة تأكيد سلبى .

٦/١/٧ شروط المهمة :

١٠- ينبغى أن يتفق المراجع والعميل على شروط المهمة ويجب أن تسجل هذه الشروط فى خطاب الارتباط أو فى صورة أخرى مناسبة مثل التعاقد .

١١- يساعد خطاب الارتباط فى تخطيط أعمال الفحص ، ومن المفيد لكل مـن المـراجع والعميل أن يقوم المراجع بإرسال خطاب الارتباط موثقا فيه الشـروط الأساسـية للمهمة ، حيث يؤكد هذا الخطاب قبول المراجع للتعيين ويسـاعد عـلى تفـادى سـوء الفهم بخصوص أهداف ونطاق المهمة ومدى مسئوليات المراجع وشكل التقارير التى سيتم إصدارها .

١٢- يتضمن خطاب الارتباط عادة ما يلى :

- هدف المهمة .
- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية .
- نطاق أعمال الفحص متضمنا الإشارة إلى هذا المعيار .
- عـدم وجـود قيود على اطلاع المراجع على السجلات والمستندات والمعلومات الأخرى التى قد يطلبها بغرض إتمام أعمال الفحص .
- إيضـاح أن المهمـة لا يعتمد عليها لاكتشاف الأخطاء والتصرفات المخالفة للقانون أو الأخطاء المعتادة الأخرى .

- الإشـــارة إلى أنـــه لن يتم إجراء عملية مراجعة وأن التقرير المتوقع إصـــداره لا يتضمن إبداء رأى على القوائم المالية وأن أعمال الفحص المحدود لا تغنى عن إجراء عملية المراجعة (يوضح الملحق رقم (١) مثالا لخطاب الارتباط لمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية) .

٧/١/٧ التخطيط :

١٣-على المراجع أن يخطط لأعمال الفحص حتى يتمكن من القيام بمهمته بفاعلية .

١٤-عند التخطيط لأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية على المراجع أن يحصـــل على (أو يقوم بتحديث) معلوماته عن النشاط متضمنا الهيكل التنظيمى والنظام المحاسبى وخصائص النشاط وطبيعة الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات .

١٥- يحـــتاج المراجع أن يحصل على تفهم لمثل هذه الأمور وكذا أمور أخـــرى ترتـــبط بـــالقوائم المالية مثل المعرفة بإنتاج المنشأة وأساليب توزيعه وخطوط الإنتاج ومواقع النشاط والأطراف ذات العلاقة . ويحتاج المراجع إلى هـــذا التفهم حتى يكون قادرا على أن يوجه الاستفسارات الملائمة وأن يصمم الإجـــراءات المناســـبة وأن يقيم الردود التى يتلقاها والمعلومات الأخرى التى يحصل عليها .

٨/١/٧ الأعمال التى تؤديها أطراف أخرى :

١٦- عـــلى المـــراجع أن يكون مقتنعا بمدى كفاية الأعمال التى يقوم بها مراجع أخر أو خبير عند استخدامه لها لأغراض الفحص .

٩/١/٧ التوثيق :

.١٧- على المراجع أن يوثق الأمور الهامة التى توفر دليلا لتـأييد تقرير الفحـص المحدود وكذلك الأدلة التى تثبت أنه قد تم القيام بأعمال الفحص بما يتفق مع هذا المعيار .

١٠/١/٧ الإجراءات والأدلة :

١٨- على المراجع أن يستخدم حكمه الشخصى عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص .

وفيما يلى بعض الأمور التى يسترشد بها المراجع :

- المعـلومات الـتى يكـون المراجع قد حصل عليها من خلال قيامه بمراجعة أو فحص القوائم المالية لفترات سابقة .
- معرفة المراجع بطبيعة النشاط ومعرفته بالمبادئ المحاسبية المستخدمة وطبيعة الصناعة التى تعمل فيها المنشأة .
- النظام المحاسبى للمنشأة .
- مدى تأثر بند معين بالحكم الشخصى للإدارة .
- الأهمية النسبية للمعاملات وأرصدة الحسابات .

١٩- عـلى المراجع أن يراعى قواعد الأهمية النسبية كما كانت ستطبق فى حالة إصدار رأى بناء على مراجعته للقوائم المالية .على الرغم من وجود درجـة مخاطرة أعلى بعدم اكتشاف بعض الأخطاء عند إجراء أعمال الفحص المحـدود (بالمقارنة بعملية المراجعة) ، فإن الحكم على الأهمية النسبية يتم من خلال الرجوع إلى معلومات يقوم المراجع بإصدار تقرير عنها ومن خلال احـتياجات الأطراف المتوقع أن يعتمدوا على هذه المعلومات وليس من خلال درجة التأكد التى يوفرها التقرير .

٢٠- تتضمن إجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية عادة ما يلى :

- تفهم طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التى تعمل فيها .
- استفسارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية التى تتبعها المنشأة وكيفية تطبيقها .
- استفسارات تتعلق بالإجراءات المتبعة فى المنشأة لتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات وتجميع المعلومات للإفصاح عنها فى القوائم المالية وإعداد تلك القوائم .
- استفسارات بخصوص كافة التأكيدات الهامة الواردة بالقوائم المالية .
- إجراءات تحليلية مصممة لتحديد العلاقات والبنود التى قد تبدو غير عادية ، وتتضمن هذه الإجراءات ما يلى :
  - مقارنة القوائم المالية بالقوائم الخاصة بفترات سابقة .
  - مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالى .
  - دراسة للعلاقة بين عناصر القوائم المالية التى يكون من المتوقع أن تخضع لسلوك يمكن التنبؤ به ، وذلك بناء على خبرة المنشأة أو ماهو متعارف عليه فى النشاط الذى تعمل فيه المنشأة .

  وعلى المراجع أن يراعى عند تطبيق هذه الإجراءات طبيعة الأمور التى استلزمت إجراء تعديلات محاسبية عليها فى الفترات السابقة .
- استفسارات بخصوص القرارات التى اتخذت فى اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان التى يشكلها مجلس الإدارة، والاجتماعات الأخرى ، التى قد تؤثر على القوائم المالية .

- قــراءة القوائـــم المالية لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم تبدو متفقة مع الأســـاس المحاسبى المشار إليه بها ، وذلك فى ضوء ما نما إلى علم المراجع من معلومات .

- الحصـــول على تقارير من المراجعين (فى حالة وجودهم وفى حالة الضـــرورة لإجـــراء ذلك) والذين كانوا قد عينوا لمراجعة أو فحص القوائم المالية لأجزاء من المنشأة .

- **الاستفسار من الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية مثل :**

- ما إذا كانت كافة المعاملات قد تم تسجيلها .
- مـــا إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع الأساس المحاسبى المشار إليه بالقوائم المالية .
- التغيرات فى نشاط المنشأة والمبادئ المحاسبية وتطبيقاتها .
- الأمور التى ثارت حولها تساؤلات نتيجة تطبيق الإجراءات السابقة .
- الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة إذا كان ذلك ملائما .

(يـــبين مـــلحق رقم " ٢ " الإجراءات التى يمكن اتباعها ، والتى لا تمثل حصـــرا لكافـــة الإجراءات التى يمكن استخدامها كما أن هذه الإجراءات المقترحة قد لا تطبق فى جميع حالات الفحص المحدود) .

٢١-على المراجع أن يستفسر عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والـــتى قد تحتاج إلى تعديلات أو إلى إيضاحات بالقوائم المالية . ولا تقع على المـــراجع مسئولية تطبيق إجراءات لتحديد الأحداث التى تقع بعد تاريخ تقرير الفحص .

٢٢-إذا كـان لـدى المـراجع سببا يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات محل الفحص قد تتضمن تحريفات هامة ومؤثرة فعلى المراجع أن يجرى إجراءات إضـافية أو إجـراءات أكثر تدقيقا (المراجعة بعض التفاصيل الدقيقة) وفقا لـلظروف حـتى يتسنى له إبداء تأكيد سلبى أو أن يتأكد من الحاجة لإصدار تقرير معدل .

١١/١/٧ النتائج والتقرير :

٢٣- يتعين أن يتضمن تقرير الفحص المحدود تأكيدا سلبيا بعبارة واضحة، وعلى المراجع أن يقوم بمراجعة وتقييم النتائج التى تم الوصول إليها من الأدلة التى حصل عليها وذلك كأساس لإبداء الرأى الذى يتضمن التأكيد السلبى .

٢٤- على المراجع أن يقيم ، فى ضوء ما قام به من أعمال ، ما إذا كانت أى مـن المعلومات التى تم الحصول عليها أثناء عملية الفحص المحدود تشير إلى أن القوائم المالية بها ما يستدعى إجراء تعديلات هامة ومؤثرة عليها لتتفق مع الإطار المحاسبى المشار إليه فى تقريره .

٢٥- يصـف تقريـر الفحص المحدود للقوائم المالية نطاق المهمة ليمكن القـارئ مـن تفهـم طبيعة العمل الذى تم القيام به وتوضيح أنه لم يتم القيام بأعمال مراجعة ومن تم فأن التقرير لا يتضمن إبداء رأى عن القوائم المالية .

٢٦- يجب أن يتضمن تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية العناصر الأساسية التالية (وفقا للترتيب التالى) :

(أ) عنوان التقرير .

(ب) الموجه إليهم التقرير .

(ج) فقرة افتتاحية تتضمن :

- تحديد للقوائم المالية التي تم إجراء الفحص المحدود لها
- عبارة توضح مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع .

(د) يجــب أن تتضمن فقرة النطاق والتى تصف طبيعة أعمال الفحص المحدود ما يلى :

- إشارة إلى هذا المعيار الخاص بالفحص للقوائم المالية
- عــبارة تــبين أن أعمال الفحص المحدود تنحصر بصفة أساسية فى الاستفسار وتطبيق الإجراءات التحليلية .
- عــبارة توضح أنه لم يتم إجراء عملية مراجعة وأن الإجراءات التى تــم القيام بها توفر تأكيدا أقل من ذلك الذى توفره عملية المراجعة ، ومن ثم فإن التقرير لن يتضمن رأى المراجع عن القوائم المالية .

(هــ) عبارة تحمل تأكيدا سلبيا .

(و) تاريخ التقرير .

(ز) عنوان المراجع .

(ح) توقيع المراجع .

(ويوضح الملحق رقم " ٣ " والملحق رقم " ٤ " أمثلة لتقارير الفحص المحدود).

٢٧- يتضمن تقرير الفحص المحدود أيا من :

(أ)عبارة تشير إلى أنه لم يتبين للمراجع بناء على فحصه المحدود وجود تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع إطار إعداد القوائم المالية (تأكيد سلبى) .

(ب)عــبارة تصف الأمور التى قد نمت إلى علم المراجع والتى من شأنها أن تؤثر على إمكانية إصداره تأكيد سلبى فى ضوء الإطار المحاسبى المشار إلية فى التقرير .

وتتضمن هذه العبارة التقدير الكمى للتأثير المحتمل على القوائم المالية إلا إذا كان ذلك غير عملى ، وعليه أن يعبر عن ذلك :

- إما بالتحفظ على التأكيدات السلبية الواردة بالتقرير .
- أو بإدراج عبارة تشير إلى أن القوائم المالية لا تعبر فى كل جوانبها الهامة فى ضوء الإطار المحاسبى المشار إليه فى التقرير وذلك عندما يجد المراجع أن تأثير تلك الأمور جوهريا وله أثر عام على القوائم المالية إلى الدرجة التى تجعله يعتقد أن التحفظ فى هذه الحالة غير كاف للإيضاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم المالية .

(ج) إذا كانت هناك قيود جوهرية على نطاق الفحص المحدود يتم وصف تلك القيود وأن يعبر عن ذلك :

- إما أن يتم إبداء تحفظ على التأكيد السلبى الوارد بالتقرير وذلك فيما يخص التعديلات المحتملة على القوائم المالية التى كان لابد من وجودها فى حالة عدم وجود القيود على نطاق الفحص .
- أو ألا يبدى تأكيدات فى تقريره إذا كان التأثير المحتمل للقيود على نطاق الفحص جوهرية ولها تأثير شامل على القوائم المالية وكان المراجع قد وصل إلى نتيجة بأنه من غير الممكن إبداء أى تأكيدات سلبية .

٢٨- على المراجع أن يؤرخ تقرير الفحص فى تاريخ إتمام عملية الفحص ، والذى يتضمن القيام بإجراءات تتعلق بالأحداث التى تقع حتى تاريخ التقرير ، وحيث إن مسئولية المراجع هى إعداد تقريره عن القوائم المالية كما أعدتها وقدمتها الإدارة فعلية إلا يؤرخ تقريره بتاريخ سابق لتاريخ إعتماد الإدارة للقوائم المالية .

١٢/١/٧ ملاحق المعيار

١/١٢/١/٧ ملحق رقم (١)

مثال لخطاب الارتباط لمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية

يستخدم الخطاب التالى على سبيل الاسترشاد فيما يخص الأمور المذكورة فى الفقرة رقم (١٠) من هذا المعيار ، ويتعين تعديله وفقا للمتطلبات والظروف الخاصة بكل مهمة على حدة .

إلى مجلس الإدارة (أو الممثل المناسب للإدارة العليا) :

نرسل هذا الخطاب لتأكيد تفهمنا لشروط ولأهداف مهمتنا وطبيعة ومحددات الخدمات التى سوف نقدمها ، وسوف نقوم بأداء الخدمات التالية :

سنقوم باعمال الفحص المحدود لميزانية شركة .... فى .... وكذا قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن فترة .... المنتهية فى .... ذلك التاريخ وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بعمليات الفحص المحدود ، وتجدر الإشارة إلى أننا لن نقوم بإجراء عملية مراجعة لهذه القوائم المالية وعليه لن نقوم بإبداء رأى عنها ونتوقع أن يكون تقريرنا كما هو مرفق (يرفق ملحق رقم " ٣ ") .

تقع مسئولية إعداد القوائم المالية متضمنة الإيضاحات الكافية على إدارة الشركة كما تتحمل الإدارة أيضا مسئولية إمساك سجلات محاسبية كافية ، ووجود نظام رقابة داخلية ، وتطبيق السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة خلال السنوات السابقة ، وسنطلب من الإدارة (كجزء من عملية الفحص) ،

خطاب تمثيل مكتوب فيما يخص التأكيدات المتعلقة بفحصنا (يمكن استخدام هذه العبارة باختيار المراجع) .

ونحيطكم علما بان هذا الخطاب سيظل ساريا للسنوات التالية إلا إذا تم إلغاؤه أو تعديله أو تم إصدار خطاب آخر .

لايمكن الاعتماد على مهمتنا للكشف عن وجود غش أو أخطاء أو تصرفات غير قانونية ومع ذلك فإننا سنقوم بإعلامكم بالأمور ذات الأهمية النسبية التى تنمو إلى علمنا .

يرجى توقيع وإعادة نسخة الخطاب المرفقة بما يفيد أنه يتفق مع تفهمكم للترتيبات الخاصة بفحصنا المحدود للقوائم المالية .

يعتمد بالنيابة عن شركة (العميل) .... **توقيع المراجع**

التوقيع : ....

الأسم والوظيفة : ....

التاريخ : ....

٢/١٢/١/٧ ملحق رقم (٢)

نموذج تفصيلي للإجراءات التى يمكن القيام بها في أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية

١- تتحدد الاستفسارات وإجراءات المراجعة التحليلية التى تتم من خلال الفحص المحدود للقوائم المالية نتيجة للحكم الشخصى للمراجع ، وتعتبر الإجراءات المذكورة أدناه إرشادية فقط ، وليس من الضرورى أن كل الإجراءات المقترحة يتم تطبيقها لجميع أعمال الفحص ، ولا يهدف هذا المرفق إلى استخدامه كبرنامج أو قائمة لأداء اعمال الفحص المحدود .

عامـــة :

١- ناقش مع العميل وفريق العمل شروط ونطاق العملية .

٢- عد خطاب الارتباط متضمنا شروط ونطاق العملية .

٣- ادرس نشاط المنشأه ونظم تسجيل المعلومات المالية وإعداد القوائم المالية

٤- **استفسر عما إذا كانت جميع المعلومات تم تسجيلها :**

(أ) بالكامل

(ب) فى وقت حدوثها .

(ج) وبعد الحصول على الاعتمادات الضرورية .

٦- احصل على ميزان مراجعة لتحديد ما إذا كان الرصيد يتوافق مع الرصيد بالأستاذ العام والقوائم المالية.

٧- ادرس نتائج عمليات المراجعة والفحص المحدود السابقة متضمنة التسويات المحاسبية المطلوبة .

٨- استفسر عما إذا كان هناك تغيرات جوهرية قد حدثت للمنشأة من العام السابق (مثال:تغير فى حقوق الملكية أو تغير فى هيكل رأس المال) .

٩- استفسر عن السياسات المحاسبية وما إذا كانت :

(أ) تتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

(ب) قد تم تطبيقها بطريقة صحيحة .

(ج) قد تم تطبيقها على نفس الأسس المتبعة فى السنوات وما إذا كان قد تم الإفصاح عن أى تغيرات فى السياسات المحاسبية .

١٠- اطلع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجالس الإدارة واللجان الأخرى فى سبيل تحديد الموضوعات الهامة لأعمال الفحص المحدود.

١١- استفسر عما إذا كانت القرارات التى تم اتخاذها من قبل الجمعيات العامة ومجالس الإدارة أو الاجتماعات المثيلة لها تأثير على القوائم المالية .

١٢- استفسر عن وجود تعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة ، وكيفية تسجيل تلك المعاملات فى السجلات المحاسبية والإفصاح عنها .

١٣- استفسر عن الارتباطات والالتزامات العرضية .

١٤- استفسر عن اى خطط للاستغناء عن أصول رئيسية أو جزء من النشاط.

١٥- احصل على القوائم المالية ومناقشتها مع الإدارة .

١٦- ادرس مدى سلامة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومدى توافقها مع تبويب وعرض تلك القوائم .

١٧- قارن النتائج الظاهرة بالقوائم المالية للفترة محل الفحص المحدود مع القوائم المالية للفترة السابقة وكذلك مع الموازنات والتنبؤات إذا توافرت.

١٨- احصل على تفسير من الإدارة عن أى تغيرات غير عادية أو اى اختلاف فى الأسس التى تم إعداد القوائم المالية على أساسها .

١٩- ادرس أثر أى أخطاء لم يتم تعديلها - منفردة أو مجتمعة وإحاطة الإدارة بتلك الأخطاء مع تحديد أثر هذه الأخطاء على تقرير الفحص المحدود .

٢٠- ادرس الحاجة للحصول على خطاب تمثيل من الإدارة .

النقديـــة :

٢١- احصل على كشوف تسويات البنوك . واستفسر عن أى متعلقات من فترات زمنية طويلة أو غير عادية مع العميل .

٢٢- أستفسر عن التحويلات بين أرصدة البنوك فى الفترة قبل وبعد تاريخ الفحص المحدود .

٢٣- استفسر عن وجود أى قيود على حسابات النقدية .

المدينون :

٢٤- استفسر عن السياسات المحاسبية لتسجيل حركة العملاء وحدد ما إذا كانت المخصصات تكفى وتفى بالغرض .

٢٥- احصل على تحليل المدينين وحدد ما إذا كان رصيد الأستاذ المساعد يطابق الرصيد بميزان المراجعة .

٢٦- احصل على تفسير لأى تغييرات جوهرية فى أرصدة الحساب بين الفترة السابقة أو تلك التى كانت متوقعة ، وقم بدراستها .

٢٧- احصل على تحليل لأعمار الديون للعملاء ، واستفسر عن أسباب وجود أرصدة حسابات مرتفعة غير عادية أو أرصدة دائنة بالحسابات أو أى أرصدة غير عادية مع الاستفسار عن التحصيلات من العملاء.

٢٨- ناقش الإدارة فى تبويب المدينين ، متضمنة الأرصدة غير المتداولة ، الأرصدة الدائنة والمبالغ المستحقة من المساهمين والإدارة العليا والأطراف ذوى العلاقة بالقوائم المالية .

٢٩- استفسر عن طريق تحديد الحسابات بطيئة الحركة وكيفية تحديد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها مع دراسة مدى كفاية هذا المخصص .

٣٠- استفسر عن الأرصدة المدينة الأخرى وما إذا كانت مرهونة أو مباعة أو مخصومة .

٣١- استفسر عن إجراءات القطع المطبقة بالنسبة للمبيعات فى نهاية الفترة وانه تم التحقق من مرتجعات المبيعات .

٣٢- استفسر عما إذا كانت الحسابات تتضمن بضائع أمانة لدى الغير وما إذا كان قد تم إجراء تسويات لإدراج تلك البضائع بالمخزون .

٣٣- استفسر عما إذا كان هناك إشعارات دائنة تخص الإيرادات تم تسجيلها بعد تاريخ الميزانية وما إذا كان قد تم تكوين مخصص لتلك المبالغ .

٣٤- احصل على كشوف المخزون وحدد ما إذا كان :

(أ) الإجمالى يتفق مع الرصيد بميزان المراجعة .

(ب) تم إعداد الكشوف على اساس جرد المخزون الفعلى .

٣٥- الاستفسار عن الطرق المتبعة عند جرد المخزون .

٣٦- فى حالة عدم القيام بإجراء جرد فعلى فى تاريخ الميزانية ، استفسر عن:

(أ) استخدام سجلات مراقبة مخزون والتى يتم مقارنتها دوريا مع كميات المخزون الفعلية .

(ب) استخدام نظام تكاليف متكامل وأنه قد أعطى فى فترات سابقة معلومات يمكن الاعتماد عليها .

٣٧- ناقش قيود التسوية الناتجة عن الجرد الفعلى للمخزون .

٣٨- استفسر عن الإجراءات المطبقة للرقابة على القطع فى نهاية الفترة وكذا حركة المخزون .

٣٩- استفسر عن أسس تقييم كل بند من بنود المخزون بالأخص المرتبطة بإلغاء الأرباح الناشئة بين الفروع ، واستفسر عما إذا كان تم تقييم المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعة أيهما أقل .

٤٠- ادرس طرق تقييم المخزون المطبقة والتى تتضمن المواد الخام والعمالة والتكاليف غير المباشرة وأنها تمت على نفس الأسس فى الأعوام السابقة .

٤١- قارن أرصدة العام الحالى لأهم بنود المخزون مع نظيراتها بالعام السابق واستفسر عن أى تغييرات وفروق هامة .

٤٢- قارن معدل دوران المخزون مع الفترة السابقة .

٤٣- استفسر عن الطرق المطبقة فى تحديد المخزون الراكد (التالف أو الهالك وأنه قد تم تقييم المخزون على أساس صافى القيمة البيعة) .

٤٤- استفسر عما إذا كان يوجد أى بضاعة أمانة للغير بحوزة المنشاة ، وما إذا كان قد تم تسويتها واستبعادها من المخزون .

٤٥- استفسر عما إذا كان يوجد أى بضائع مرهونة أو مخزنه بمكان آخر أو أمانة لدى الغير مع التأكد من انه قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة .

الاستثمارات (متضمنة الشركات الشقيقة والأوراق المالية) :

٤٦- احصل على تحليل للاستثمارات فى تاريخ الميزانية وتأكد من مطابقة الرصيد مع الرصيد الظاهر بميزان المراجعة .

٤٧- استفسر عن الأسس المحاسبية المطبقة لتسجيل الاستثمارات .

٤٨- استفسر مع الإدارة عن تكلفة الاستثمارات وما إذا كان هناك أى مشاكل فى تحقيق قيمة الاستثمارات .

٤٩- ادرس مدى صحة تسجيل الأرباح والخسائر وايرادات الاستثمار .

٥٠- استفسر عن تصنيف الاستثمارات المتداولة وطويلة الأجل .

الأصول الثابتة وإهلاكها :

٥١- احصل على تحليل الأصول الثابتة موضحا بها التكلفة ومجمع الإهلاك مع التأكد ما إذا كانت تتفق مع ميزان المراجعة .

٥٢- استفسر عن السياسات المحاسبية المطبقة بما فى ذلك المتبع فى حساب قسط الإهلاك مع التمييز بين البنود الرأسمالية أو تلك التى بغرض الصيانة مع دراسة الأصول الثابتة التى حدث انخفاض كبير ودائم فى قيمتها .

٥٣- ناقش الإدارة عن الإضافات والإستبعادات على الأصول الثابتة والمحاسبة عن الأرباح والخسائر الناتجة من الاستغناء أو البيع . مع الاستفسار عن ما إذا كانت تلك العمليات قد تم تسجيلها بالكامل .

٥٤- استفسر عن ثبات أسس حساب الإهلاك والمعدلات المطبقة مع الأعوام السابقة وقارن مجمع الإهلاك مع الأعوام السابقة .

٥٥- استفسر عن وجود أى أصول ثابتة مرهونة .

٥٦- ناقش ما اذا كان يوجد اتفاقيات تأجير وأنه قد تم إثباتها بالقوائم المالية طبقا لمعيار المحاسبة المصري الخاص بالتأجير التمويلي .

مصروفات مقدمة وأصول غير ملموسة وأصول آخرى :

٥٧- احصل على تحليل موضحا به طبيعة تلك الحسابات وناقش الإدارة في كيفية تحقيقها .

٥٨- استفسر عن أسس تسجيل تلك الحسابات وطرق الاستهلاك المتبعة .

٥٩- قارن أرصدة المصروفات مع مثيلاتها فى الفترات السابقة مع مناقشة الإدارة فى اى تغيرات جوهرية بالمقارنة بالفترات السابقة .

٦٠- ناقش الإدارة فى تبويب هذه الحسابات ما بين طويلة الأجل وقصيرة الأجل .

القروض :

٦١- احصل من الإدارة على تحليل القروض وتحقيق من أن الرصيد مطابق مع ميزان المراجعة .

٦٢- استفسر عما إذا كانت الأدارة قد خالفت شروط اتفاقيات القروض واستفسر عن الخطوات التي اتخذتها الإدارة وعما إذا كانت التسويات اللازمة قد تم ادراجها بالقوائم المالية .

٦٣- ادرس مدى معقولية مبلغ الفوائد المدينة ومدى اتساقها مع رصيد القروض .

٦٤- استفسر عما إذا كانت القروض يقابلها ضمانات .

٦٥- استفسر عما إذا كانت القروض قد صنفت كالتزامات متداولة أو غير متداولة.

٦٦- استفسر عن السياسات المحاسبية المتبعة لتسجيل الموردين وما إذا كانت المنشأة لها الحق فى اية خصومات .

٦٧- احصل على كافة الايضاحات عن أي تغييرات جوهرية فى ارصدة الحساب عن الفترات السابقة .

٦٨- احصل على تحليل الموردين وتحديد ما إذا كان الإجمالي مطابقا للرصيد بميزان المراجعة .

٦٩- استفسر عما إذا كانت الارصدة يتم تسويتها مع كشوف حساب الموردين ومقارنتها مع الارصدة فى الفترات السابقة ، واجراء مقارنات لمعدل الدوران مع الفترات السابقة .

٧٠- تأكد مما إذا كانت هناك أي التزامات جوهرية غير مسجلة بالدفاتر .

٧١- استفسر عما إذا كانت الأرصدة الدائنة للمساهمين والإدارة العليا والأطراف ذوى العلاقة قد تم الإفصاح عنها كل على حدة .

٧٢- احصل على تحليل المصروفات المستحقة والالتزامات الطارئة مع تحديد ما إذا كان الرصيد الإجمالي مطابقا للرصيد بميزان المراجعة .

٧٣- قارن المصروفات مع مثيلاتها بالفترات السابقة .

٧٤- استفسر عن اعتماد المصروفات المستحقة وكذا شروط الدفع ومدى اتفاقها مع شروط الرهونات وصحة تبويبها .

٧٥- استفسر عن طريقة تحديد المصروفات المستحقة .

٧٦- استفسر عن طبيعة المبالغ المدرجة بالالتزامات الطارئة والارتباطات.

٧٧- استفسر عما إذا كانت هناك التزامات فعلية أو طارئة غير مسجلة بالحسابات وناقش الإدارة فى ضرورة تسجيلها بالحسابات وما إذا كان يجب الإفصاح عنها فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية .

الإيرادات و الضرائب الأخرى :

٧٨- استفسر من الإدارة عن وجود أي منازعات مع الضرائب وما قد ينشأ عنها من آثار جوهرية على الضرائب المستحقة على المنشأة .

٧٩- ادرس مدى ملائمة الضرائب مع إيرادات الفترة .

٨٠- استفسر من الإدارة عن مدى كفاية الالتزامات الضريبية المسجلة وكذلك المخصصات ومدى تمشيها مع الفترات السابقة .

الأحداث اللاحقة :

٨١- احصل من الإدارة على احدث قوائم مالية لاحقة وقارنها مع تلك التي تم فحصها عن نفس الفترة للأعوام السابقة .

٨٢- استفسر عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي لها تأثير هام على القوائم المالية محل الفحص وبالتحديد يتم الاستفسار عن ما يلى :

(أ) أى ارتباطات جوهرية أو غير مؤكدة قد ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية .

(ب) أي تغيرات هامة ومؤثرة فى نسب رأس المال والقروض طويلة الاجل أو رأس المال العامل قد حدثت حتى تاريخ الاستفسار.

(ج) أي قيود تسوية غير عادية قد حدثت خلال الفترة من تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ الاستفسار .

مع الأخذ فى الاعتبار الحاجة إلى إجراء أى تسويات أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

٨٣- احصل واطلع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة واللجان الفرعية اللاحقة لتاريخ القوائم المالية .

٨٤- استفسر من الإدارة عما إذا كانت المنشأة قد اتخذ ضدها أى إجراء قانونى ولم يتم تسويته أو أنها تحت الفحص مع الأخذ فى الاعتبار أثر هذه الإجراءات على القوائم المالية .

حقوق المساهمين :

٨٥- احصل على تحليل للعمليات التى تمت على حساب حقوق المساهمين متضمنة أى إصدارات جديدة وكذلك التوزيعات .

٨٦- استفسر عن وجود أى قيود على حساب الأرباح المرحلة أو أى حساب آخر فى حقوق المساهمين .

نتائج التشغيل :

٨٧- قارن بين النتائج المحققة للفترة محل الفحص مع تلك المحققة للفترات المماثلة السابقة وكذلك مع النتائج المتوقعة لنفس الفترة ومناقشة أى تغيرات جوهرية مع الإدارة .

٨٨- ناقش ما إذا كان قد تم تحقيق وتسجيل الإيرادات والمصروفات فى الفترات التى تخصها .

٨٩- ادرس العمليات غير العادية أو غير المتكررة .

٩٠- ناقش العميل فى العلاقة بين العناصر المتضمنة بحسابات الإيرادات مع تحديد مدى معقولياتها مع تلك المتضمنة فى فترات سابقة وأى بيانات أخرى متوفرة للمراجع .

٣/١٢/١/٧ ملحق رقم (٣)

نموذج لتقرير فحص محدود غير متحفظ

تقرير فحص محدود إلى ......

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .... والمتمثلة فى قائمة المركز المالى في .... وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى مسئولية إدارة الشركة ، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها .

تم فحصنا وفقا لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتقتصر اعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشركة ، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقا من إجراءات المراجعة التى تجرى طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية وبالتالي فإننا لا نبدي مثل هذا الرأى .

وفى ضوء فحصنا المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية فى .... لم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

التاريخ ....   **التوقيع** ....

العنوان...

٤/١٢/١/٧ ملحق رقم (٤)

أمثلة لتقارير الفحص المحدود بخلاف التقرير غير المتحفظ

(١) تحفظ لعدم التمشي مع معايير المحاسبة المصرية :

تقرير الفحص المحدود إلى ......

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .... المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى .... وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى مسئولية إدارة الشركة ، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها .

تم فحصنا وفقا لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشركة ، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقا من إجراءات المراجعة التى تجرى طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية .

وفقا للمعلومات التى حصلنا عليها من الإدارة فإن المخزون قد تم عرضه فى القوائم المالية بالتكلفة والتى تزيد عن صافى القيمة الأستردادية ، ويظهر حساب الإدارة لقيمة المخزون والتى قمنا بمراجعتها انه إذا تم تقييمه بالتكلفة أو بصافى القيمة الاستردادية – كما تتطلب معايير المحاسبة المصرية – يترتب على ذلك تخفيض رصيد المخزون بمبلغ .... جنيه مصرى كما يترتب

عليه أيضا تخفيض صافى الدخل وحقوق المساهمين بمبلغ .... جنيه مصرى .

وبناء على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية فى .... وفيما عدا تأثير تضخيم رصيد المخزون المذكور فى الفقرة السابقة لم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامة أو مؤثرة يتعين إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

التاريخ .... **المراجع** ....

العنوان ....

(ب) تقرير برأى عكسى لعدم التمشى مع معايير المحاسبة المصرية :

تقرير الفحص المحدود إلى........

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .... المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى .... وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى مسئولية إدارة الشركة ، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها .

تم فحصنا وفقا لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود يتطلب هذا المعيار تخطيط واداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بان القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشركة ، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقاً على إجراءات المراجعة التى تجرى

طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الراى على القوائم المالية وبالتالى فإننا لا نبدى مثل هذا الرأى .

قررت الجمعية العامة للشركة فى تاريخ / / تصفية الشركة ومع هذا فقد تم اعداد القوائم المالية المرفقة على أساس أن الشركة مستمرة.

وبناء على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية فى .... بسبب التأثير الشامل على القوائم المالية للأمر المذكور فى الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعبر بوضوح – فى كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

التاريخ .... **المراجع** ....

العنوان ....

٢/٧ معيار المراجعة الأمريكى رقم ٧١ القسم رقم ٧٢٢–المعلومات المالية الدورية Interim Financial Information

١/٢/٧ التاريخ الفعال للمعيار وقابلية للتطبيق وتعريفات مصطلحاته وأهميته

تتمثل النشرة الأصلية للمعيار فى إيضاح معيار المراجعة رقم (٧١) فى مايو ١٩٩٢ ، وايضاح معيار المراجعة رقم (٩٠) فى ديسمبر ١٩٩٩ ، ويتمثل التاريخ الفعال للتطبيق فى الفترات الدورية داخل السنوات المالية التى تبدأ بعد ١٥ سبتمبر ١٩٩٢ ، والتى تتمشى مع ارشادات التقرير الواردة بذلك القسم ، وقد تم تعديل ذلك القسم ليعكس الإيضاح رقم (٩٠) المرتبط بفحص المعلومات المالية الدورية وتاريخها الفعال بدأ بعد مارس ٢٠٠٠ ، ويعتبر هذا الإيضاح قابل للتطبيق على الاتى :-

١- المعلومات المالية الدورية .

أ- التعاقدات الخاصة بفحص المعلومات المالية الدورية أو قوائم الشركات العامة التى يتم عرضها وحدها أما فى شكل قوائم مالية أو فى شكل ملخص بحيث تتفق مع متطلبات رأى مجلس المبادئ المحاسبية رقم (٢٨) .

ب- المعلومات المالية الدورية التى ترفق أو يتم تضمينها فى إيضاح متمم للقوائم المالية التى تم مراجعتها لأحد الشركات العامة .

ج- المعلومات المالية الدورية التى يتم تضمينها فى إيضاح متمم لقوائم مالية تم مراجعتها لأحد الشركات غير العامة .

٢- التقرير عن طريق المراجع عندما يكون مطلوب عرض بيانات مالية ربع سنوية مختارة مع قوائم مالية تم مراجعتها طبقا للبند رقم (٣٠٢) - أ من القانون S-K لم يتم عرضها أو تم عرضها ولكن لم يتم فحصها .

٣- الإبلاغ إلى الإدارة أو إلى لجان المراجعة – فى مواقف معينة- بخصوص الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف إليها عندما :

(أ) يرفق تقرير المحاسب على القوائم المالية المراجعة الأكثر حداثة وتقديمه إلى هيـــئات تنظيمية رقابية محدده أو أن المحاسب قد تعاقد غلى مراجعة قوائـــم مالية سنوية لأحد المنشأت للسنة الحالية كما هو محدد فى المستند الذى تم استيفاؤه بمعرفة تلك المنشاة والمقدم إلى الهيئة الرقابية .

(ب)عـــندما يـــتعاقد المحاسب على أما (١) مساعدة المنشأة فى إعداد معلوماتها المالية الدورية أو (٢) أداء إجراءات محدده على المعلومات المالية الدورية.

وجدير بالذكر فأن المحاسب الذى يقوم بفحص المعلومات المالية الدورية للشركة العامة غير ملزم بإصدار تقرير مكتوب على تلك المعلومات ، وحتى إذا قام بأعداد تقرير عن تلك المعلومات فأن الشركة العامة غير ملزمة بنشرة فى نشرتها عن المعلومات الربع السنوية .

هـــذا القسم لا يطبق على العرض المقارن للمعلومات المالية المراجعة أو غير المراجعة كما تم مناقشته فى الإيضاح رقم (٥٠٤) .

وغنى عن البيان فأن إيضاحات معايير خدمات المحاسبة الفحص SSARSS تطـــبق على فحص المعلومات المالية الدورية للشركات غير العامة بالإضافة إلى فحص القوائم المالية للشركات العامة التى ليس لديها عملية مراجعة سنوية .

تعريف مصطلحات المعيار

المعلومات المالية الدورية

هى عبارة عن المعلومات أو القوائم المالية التى يتم إعدادها لفترة أقل من سنة كاملة أو أقل من فترة اثنى عشر شهرا تنتهى فى تاريخ أخر بخلاف نهاية السنة المالية للشركة .

الشركة العامة

هى عبارة عن أى شركة عامة تتصف بالأتى :-

١- يكون لديها أوراق مالية يتم تداولها فى سوق عامة للأوراق المالية أما محلى أو أجنبى .

٢-شـــركة تقـــوم باســـتيفاء نموذج تقدمه إلى هيئة رقابية عند إعداد تلك المعلومات لأغراض بيع أى مجموعة من أوراقها المالية فى السوق العام .

٣-شـــركة تابعـــة أو شركة مشتركة أو أى شركة أخرى يتم إدارتها عن طريق شركة يغطيها البند (١) أو (٢) .

هيئة تنظيمية رقابية محدده

وتتمثل فى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بالإضافة إلى أى هيئات تتقدم الشـــركة إليهـــا بأى نماذج تستوفيها وتقدم معها تقارير دورية ارتباطا بقانون تداول الأوراق المالية .

أهداف المعيار

الهـــدف من فحص المعلومات المالية الدورية هو مد المراجع بأسس للتقرير عما إذا يجب أن يتم تعديلات جوهرية للمعلومات حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المقـــبولة المـــتعارف عـــليها . تـــتكون إجـــراءات الفحص بصفة رئيسية من الاستفسارات **Inquiries** والإجراءات التحليلية **Analytical Procedures** .

بالإضـــافة إلى الإطـــلاع على مستندات وتقارير معينة [1] وقد تم السماح بالفحص التحليلى **Review** على أساس معرفة المحاسب بالتطبيقات المحاسبية وإعــداد التقارير المالية للشركة بالإضافة إلى الجوانب الأخرى لهيكل الرقابة الداخـــلية لها . ويتوقع أن ذلك الأساس من الفهم سوف يتم الحصول عليه عن طـــريق المحاسب الذى قام بمراجعة قوائمها المالية لفترة أو أكثر من الفترات الســـنوية، فالمحاســـب الـــذى لم يقم بمراجعة القوائم المالية يمكنه أن يفحص المعلومات المالية الدورية إذا ما تمكن من الحصول على معرفة وفهم متكافئ ومتوازى فى هذا الشأن.

(١) تتكون الإجراءات التحليلية عن عمليات تقييم المعلومات المالية التى تتم بمعرفة المراجع للعلاقات الواضحة والمتوقعة بين كل من البيانات المالية وغير المالية ، وهى تتراوح ما بين المقارنات البسيطة (مقارنة السنة الحالية بالسنة السابقة) إلى استخدام نماذج معقدة تتضمن كثيرا من العلاقات والعناصر للبيانات (على سبيل المثال تحليل الأنحدار) وقد تم إدخال أصطلاح الفحص التحليلى Analytical Review فى الادبيات الرسمية للمراجعة فى عام ١٩٧٠ عندما تم إصدار إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٤) ، وبعد ذلك تم تعديل ذلك الإيضاح بإصدار الإيضاح رقم (٢٣) قسم (٣١٨) بعنوان إجراءات الفحص التحليلى Analytical Review Procedures ، ثم حل مكانة إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٦) حيث تم أختصار عنوان الإيضاح إلى الإجراءات التحليلية Analytical Procedures وتم إسقاط كلمة الفحص Review ، وقد أدى ذلك الإيضاح إلى أحداث تغير جوهرى مؤداه أن تلك الإجراءات التحليلية تعد مطلوبة فقط فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة والتقييم العام لنتائج عملية المراجعة ، ولم يستلزم قيام المراجع باستخدامها فى اختبارات التحقق الأساسية .

- د . أمـين السـيد أحمـد لطفـى ، معـايير المـراجعة المهـنية لـلرقابة عـلى جـودة أداء مراقبى الحسابات دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

أن خدمـــة فحـــص المعـــلومات الدورية للشركة العامة كانت نتائج التوتر الطبيعى ما بين الهيئة الرقابية الحكومية وواضعى المعايير المهنية . فقد دفعت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC باستخدام سلطتها الحكومية على إعداد الـــتقارير الماليـــة عـــن طـــريق الشركات العامة المجلس الذى يضع معايير المـــراجعة بمجمع المحاسبين القانونين الأمريكى AICPA إلى تطوير مستوى الخدمـــة المرتـــبطة بالبيانات الدورية ما بين عملية مراجعة وتدنيه المسئولية المرتـــبطة بالارتـــباط بقوائم مالية غير مراجعة ، مبدئيا فأن فكرة تقديم تأكيد ســـلبى Negative أو محـــدود Limited تأسيسا على نطاق الفحص المحدود عندما تم دراستها فى عام ١٩٧٥ كانت تلك الفكرة مثيرة للجدل تماما ، إلا أن الأن ليس هناك أية مقاومة ظاهرة بين المحاسبين لتقديم تلك الخدمة .

وفى يونيـــو عام ١٩٩١ ونتيجة مرة أخرى للضغط من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية فقد تم إضافة مسئوليات جديدة لأداء خدمات فحص المعلومات الدوريـــة ، وتـــم وصـــف تلك المسئوليات فى المتطلبات الأساسية فى الجزء الخـــاص بالأتصـــال بلجان المراجعة فى هذا القسم ، وتوجد تلك المسئوليات عـــندما يرتـــبط المحاســـب بتلك المعلومات الدورية حتى ولو لم يتعاقد ذلك المحاسب على فحص تلك المعلومات الدورية والتقرير عنها .

٢/٢/٧ المتطلبات الأساسية : إجراءات الفحص

Fundamental Requirements: Review Procedures

التفاهم مع العميل

يجـــب أن يـــتم التوصـــل إلى تفهـــم واضح مع العميل بخصوص طبيعة الإجراءات التى يتم تأديتها على المعلومات المالية الدورية .

وجديـــر بالذكـــر فأن أفضل وسيلة لتحقيق ذلك هو أستخدام خطاب تعاقد Engagement Letter (ينظر أساليب التطبيق) .

الاستفسارات بخصوص هيكل الرقابة والتقارير المالية

الاستفسار بخصوص هيكل الرقابة الداخلية

بمعنى أن يتم الاستفسار عن :-

١-هيكـــل الـــرقابة الداخلية متضمنا البيئة الرقابية ، تقييم مخاطر أنشطة الـــرقابة والمعـــلومات والتوصـــيل والأشراف على كل من المعلومات المالية السنوية والدورية.

٢-أى تغيرات جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية نتيجة مراجعة أو فحص القوائم المالية الحديثة .

وجديـــر بالذكـــر فأن الهدف من تلك الاستفسارات هو أن يتم تقييم ما إذا الاختلافات فى الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية الدورية تؤدى الى وجود احتمال مزايد فى التحريفات الجوهرية فى المعلومات الدورية .

الاستفسارات من المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية

حيث يتم إجراء استفسار بخصوص :

١-مـــا إذا كـــانت المعـــلومات المالية الدورية قد تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة بثبات .

٢- التغيرات فى أنشطة المنشأة أو التطبيقات المحاسبية .

٣-الأحـــداث الـــتالية لـــتاريخ المعـــلومات المالية الدورية التى لها تأثير جوهرى على تلك المعلومات .

٤- المشاكل التى تنشأ من تطبيق الإجراءات الأخرى فى عملية الفحص .

الإجراءات التحليلية

١- يتم إجراء المقارنات بين -:

أ-المعـلومات الماليـة الدورية الحالية مع نفس المعلومات للفترة الدورية السابقة لها وكذلك الفترات العديدة المناظرة .

ب-القيم المسجلة أو المؤشرات الناتجة عن القيم المسجلة بالتوقعات التى تم عملها عن طريق المحاسب .

٢- تقييم المعلومات المالية الدورية عن طريق ودراسة العلاقات الواضحة بين كل من البيانات المالية وغير المالية - عندما يكون ذلك ملائما .

٣-دراسـة أنـواع الأمور التى تطلب تعديلات محاسبية فى السنة السابقة أو الفترات الربع سنوية .

الاطلاع على محاضر مجلس الإدارة والجمعيات العامة والمعلومات الدورية

محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة

حيـث يـتم تحديـد القرارات التى قد تؤثر على المعلومات الدورية سواء المتخذة عن طريق (أ) المساهمين (ب) مجلس الإدارة (ج) لجان مجلس الإدارة.

المعلومات المالية الدورية

حيـث يتم دراسة ما إذا كانت المعلومات المالية الدورية تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا .

التقرير الأخرى

يتم الحصول على تقارير من المحاسبين الأخرين الذى تعاقدوا على فحص المعلومات المالية الدورية لعناصر جوهرية أو شركات تابعة أو شركة أخرى استثمرت فيها الشركة .

خطاب تمثيل الإدارة

يتم الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة **Management Representation Letter** بخصوص ما يلى :-

- مسئوليتها عن المعلومات المالية .
- شمول محاضر الاجتماعات .
- الأحداث اللاحقة .
- الأمور الملائمة الأخرى .

توقيت الإجراءات

عادة ما يتم إصدار المعلومات أو القوائم المالية الدورية بشكل أكثر فورية مـن المعـلومات الماليـة السنوية ، ولضمان تلك الفورية قد يتم أداء بعض إجراءات الفحص قبل نهاية الفترة الدورية محل التقرير ، وذلك يسمح بأن يتم الانـتهاء من الفحص بسرعة أكثر بكثير ، كما تتيح وقت كاف لدراسة الأمور المحاسبية الجوهرية التى تؤثر على المعلومات المالية الدورية .

مدى الإجراءات

يتوقف مدى إجراءات الفحص على عديد من الأمور هى :-

١- معرفة المحاسب بالتغيرات فى التطبيقات المحاسبية .

٢- معرفة المحاسب بالتغيرات فى طبيعة حجم أنشطة الشركة .

وجديـر بالذكر فأذا ما نما إلى علم المحاسب تلك التغيرات فأنه يجب أن يستفسر بخصوص الطريقة التى تم التقرير بها عن تلك التغيرات وأثارها فى المعلومات الدورية .

٣- الدعاوى القضائية والمتطلبات :

حيث يكون من الملائم الاستفسار من محامى الشركة عن ما إذا كانت هناك معلومات نمت إلى علم المحاسب وتجعله يستفسر عما إذا كانت المعلومات المالية الدورية قد خرجت عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيما يختص بالدعاوى القضائية والمتطلبات ، بالإضافة إلى إذا ما كان المحاسب يعتقد بأن محامى الشركة يمكن أن يكون لدية معلومات بخصوص تلك الأمور .

٤- مشاكل نشأت من أداء إجراءات الفحص :

حيث يجب على المحاسب أن يقوم بأجراء استفسارات إضافية أو استخدام إجراءات ملائمة أخرى إذا ما اصبح على علم بوجود معلومات تجعله يتساءل عما إذا كانت القوائم المالية الدورية متفقه مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٥- نتائج الإجراءات المطبقة فى عملية المراجعة :

فقد يعدل المحاسب إجراءات الفحص لتأخذ فى الحسبان نتائج عملية مراجعة القوائم المالية للعميل .

نشرات جديدة

عند أداء فحص المعلومات المالية الدورية ، يجب على المحاسب أن يقوم بدراسة إمكانية تطبيق :-

١- نشرات جديدة تغطى المعايير المحاسبية المالية على المعلومات المالية الدورية .

٢- النشرات القائمة على أنواع جديدة عن العمليات أو الأحداث .

أسئلة يتم طرحها أثناء عملية الفحص

يجب متابعة المعلومات التى تجعل المحاسب يستفسر عما إذا كانت المعلومات المالية الدورية متسقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عن طريق القيام باستفسارات إضافية عن الإجراءات الملائمة الأخرى .

الرقابة الداخلية

١- يجب على المحاسب أن يكون لدية معرفة كافية بتنظيم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية حيث أنها ترتبط بعرض كل من المعلومات المالية سواء السنوية أو الدورية ، وذلك بهدف :-

- تحديد أنواع التحريفات الجوهرية المحتملة فى المعلومات المالية الدورية ودراسة احتمال حدوثها .
- أختيار الاستفسارات الملائمة والإجراءات التحليلية المناسبة .

٢- يجب على المحاسب أداء إجراءات للحصول على معرفة بتنظيم الرقابة الداخلية للعميل إذا لم يمكن لدية معرفة كافية بتلك النظم (وذلك على سبيل المثال عندما لم يقم المحاسب بمراجعة القوائم المالية السنوية الأخيرة) .

٣-يجب على المحاسب دراسة ما إذا كان يمكن إتمام عملية الفحص عندما يتضح له أن نظم الرقابة تحتوى على مظاهر ضعف جوهرية بالشكل الذى قد يكون عن غير العملى للمحاسب أن يعتمد عليها بفعالية فى فحص المعلومات المالية الدورية .

٤-كنتيجة لعملية المراجعة إذا ما أصبح المحاسب على علم بمظاهر قوة أو ضعف فى نظم الرقابة الداخلية للعميل ، من ثم فأنه يتعين عليه تعديل إجراءات فحصه تبعا لذلك .

٣/٢/٧ المتطلبات الأساسية : الاتصال بلجان المراجعة

Fundamental Requirements: Communication with Audit Committee

القابلية للتطبيق

تطـبق تـلك المتطلـبات عندما يقوم المحاسب بمراجعة قوائم مالية سنوية للشركة العامة أو عندما يرتبط بأداء مهمة مراجعة القوائم المالية السنوية الحالية أو عندما يكون قد أرتبط بالمساعدة فى إعداد المعلومات الدورية للشركة أو عند تطبيق إجراءات تحليلية على تلك المعلومات .

الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

يجـب أن يتصل المحاسب مع الإدارة كلما كان ذلك ممكنا فى أقرب وقت إذا مـا أعتقد المحاسب أن المعلومات المالية الدورية التى تم تقديمها إلى هيئة تـنظيمية من المحتمل أن تكون قد حرفت جوهريا نتيجة الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

نقص الاستجابة الملائمة من الإدارة

يجـب أن يبلغ المحاسب لجنة المراجعة أو الأطراف الأخرى ذات السلطة والمسئولية الملائمة عن الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى أقرب فرصـة كـلما كان ممكنا ، إذا لم تستجب الإدارة بشكل ملائم تجاه إبلاغه لها خلال فترة زمنية ملائمة .

الإبلاغ الشفوى

يجب على المحاسب أن يوثق الإبلاغ مع لجان المراجعة إذا ما كان ذلك التوصيل شفويا .

نقص الملائمة للجنة المراجعة

يجــب أن يقــرر المحاسب ما إذا كان يستقيل من عملية التعاقد المرتبطة بالمعلومات المالية الدورية وما إذا كان يظل كمراجع للقوائم المالية للمنشأة إذا لــم تستجيب لجنة المراجعة بشكل ملائم لأخطاره داخل فترة زمنية ملائمة ، وقد يرغب المحاسب فى أخذ استشارة من محامية عند اتخاذ تلك القرارات .

الاتصالات مع لجنة المراجعة

يجب على المحاسب دراسة ما إذا كان أى من الأمور الموضحة فى إيضاح معيــار المــراجعة رقم (٦١) الاتصال مع لجان المراجعة **Communication with Audit Committees** (ينظر القسم رقم ٣٨٠) يتعين أن يتم إبلاغها إلى لجــان المراجعة (على سبيل المثال العملية المستخدمة بمعرفة الإدارة المرتبطة بالتقديرات المحاسبية الهامة أو التغيرات فى السياسات المحاسبية الجوهرية التى تؤثر على المعلومات المالية الدورية) .

الظروف القابلة للتقرير عنها

إذا اصــبح المحاســب على علم بالأمور المرتبطة بالرقابة الداخلية على عملية التقرير المالى قد تكون ذات فائدة للجنة المراجعة ، فأنه يجب إبلاغ تلك الأمور إلى لجنة المراجعة (ينظر إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٠)) بعنوان إبــلاغ الرقابة الداخلية المرتبطة بأمور موضحة فى عملية المراجعة قسم رقم ٣٢٥ .

٤/٢/٧ المتطلبات الأساسية : تقرير المحاسب

Fundamental Requirements: Accountant's Report

وصف المعلومات المالية الدورية

يجـب أن يـتم وضع علامة على كل صفحة من صفحات القوائم المالية الدورية باصطلاح غير مراجعة **Unedited** .

استخدام اسم المحاسب وتقريره

إذا قام المحاسب بعمل فحص على المعلومات المالية الدورية ، فأنه يمكن أن يسـمح باسـتخدام اسمه مع تضمين التقرير فى مستند يتضمن المعلومات المالية الدورية .

قيد النطاق

إذا مـنع قيـد النطاق المحاسب من استكمال الفحص ،فأنه يجب إلا يسمح باستخدام اسمه فى مستند يتضمن معلومات مالية دورية.

تاريخ التقرير والجهة الموجه إليها

يجـب أن يؤرخ التاريخ بتاريخ إتمام الفحص ، ويتم عنونته إلى الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها .

شكل تقرير فحص المحاسب

يجـب أن يتكون تقرير المحاسب المرافق للمعلومات المالية الدورية التى قام بفحصها من العناصر التالية :-

١- عنوان يتضمن كلمة حيادى .

٢- تحديد المعلومات المالية الدورية (القوائم) محل الفحص .

٣- إيضاح بأن المعلومات المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة .

٤-إيضـــاح بـــأن فحـــص المعلومات المالية الدورية قد تم إجرائها طبقا للمعايير المقررة عن طريق مجمع المحاسبين القانونين الأمريكى .

٥- وصف الإجراءات المرتبطة بفحص المعلومات المالية الدورية .

٦- إيضاح بأن فحص المعلومات المالية الدورية تعتبر أقل فى نطاقها من أداء عمـــلية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتى تهدف إلى التعـــبير عـــن الرأى المرتبطة بتلك القوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة وتبعا لذلك فلن يتم التعبير عن مثل ذلك الرأى فى الفحص .

٧- أيضا بشأن ما إذا كان المحاسب على علم بأى تعديلات جوهرية يجب أن يـــتم عملها على المعلومات المالية المرافقة حتى تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٨-توقيع مكتب المحاسبة اليدوى أو المطبوع .

٩-تاريخ تقرير الفحص .

الإشارة إلى تقرير محاسب أخر

عندما يقوم المحاسب بإعداد تقرير فحص عن المعلومات المالية الدورية ، فأنه قد يستخدم أو يقوم بعمل إشارة إلى تقارير الفحص لمحاسبين أخرين .

عدم التأكد أو نقص الثبات

وجـــود عـــدم الـــتأكد متضـــمنا الشكل المادى المرتبط بمقدرة الشركة على الاســـتمرار أو نقص الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لا تتطلب من المحاسب تعديل تقرير الفحص إذا تم الإفصاح عن تلك الأمور فى المعلومات الماليـــة الدوريـــة ، أما كان هناك تغير فى المبدأ المحاسبى وكان غير متسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فأن المحاسب يجب أن يعدل تقرير فحصه .

الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

أن الخـــروج عـــن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الذى يكون له تأثير جوهرى على المعلومات المالية الدورية يتطلب من المحاسب أن يقوم بتعديل تقريـــر الفحص ، ويجب أن يصف التقرير المعدل طبيعة الخروج - إذا كان ممكنا ويجب أن يحدد أثار ذلك الخروج على المعلومات المالية الدورية .

الإفصاح غير الكافى

تم وصف متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية الدوريـــة فى الرأى رقـــم (٢٨) الصـــادر مـــن مجـــلس مـــبادئ المحاسبة ، فأذا لم يتم تضمين المعلومات الضـــرورية للإفصـــاح الكـــافى فى المعـــلومات المالية الدورية ، يجب أن يعدل المحاسب التقرير - وكلما كان ذلك ممكنا أن يقوم بتضمين المعلومات الضرورية .

إقرار العميل بخصوص فحص المحاسب

إذا ذكر العميل فى مستندات صادره إلى حملة الأسهم أو إلى طرف ثالث والـــتى تتضمن معلومات مالية دورية أو فى نموذج ١٠- ك المقدم إلى هيئة تـــنظيم تـــداول الأوراق المالية أن المحاسب قد فحص تلك المعلومات المالية الدورية ، فأن المحاسب يجب أن يطلب أن يتم تضمين تقريره .

فـــأذا لـــم يوافق العميل على تضمين التقرير أو إذا لم يقم المحاسب بإتمام الفحص فأن المحاسب يجب أن يطلب إلا يتم اقتران أسمه أو استخدام اى إشارة إليـــة فى المعـــلومات المالية الدورية ، فأذا لم يتمشى العميل مع ذلك الطلب ، يتعين على المحاسب أن يخطر العميل بأنه يرفض أستخدام أسمه أو الإشارة إلى أسمه ، أيضا يجب على المحاسب دراسة اتخاذ تصرفات ملائمة أخرى .

وجدير بالذكر فيفضل فى مثل تلك الظروف أن يستشير المحاسب محاميه ويأخذ رأيه القانونى .

٥/٢/٧ المتطلبات الأساسية : المعلومات المالية الدورية المرافقة لقوائم مالية تم مراجعتها

Fundamental Requirements: Interim Financial Information Accompanying Audited Financial Statement's

تطبيق إجراءات الفحص

طبقا للبند رقم ٣٠٢- أ من تعليمات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية رقم K-S مطلوب من بعض الشركات أن تقوم بتضمين بيانات مالية مختارة ربع سنوية في تقاريرها السنوية أو في مستندات أخرى يتم استيفائها مع الهيئة والتي تتضمن قوائم مالية تمت مراجعتها ، فأذا قام المحاسب بأداء مهمة مراجعة القوائم المالية لفترات سنوية والتي مطلوب أن يتم عرض البيانات الربع سنوية المختارة منها فأنه يتعين على المحاسب أن يطبق إجراءات الفحص الموضحة أنفا .

وإذا ما قامت الشركة اختياريا بتضمين المستندات المتضمنة قوائم مالية تلك البيانات المالية المختارة الربع سنوية والمحددة في البند ٣٠٢ - أ فأن المحاسب يجب أن يطبق إجراءات الفحص الموضحة سابقا أيضا ، مع ذلك ليس من المطلوب أن يطبق تلك الإجراءات إذا ما أشارت الشركة إلى أن البيانات لم يتم فحصها أو أن المراجع توسع في التقرير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها وذكر أن البيانات لم يتم فحصها .

عرض المعلومات المالية الدورية

يتم عرض المعلومات المالية الدورية عادة كمعلومات مكملة خارج القوائم المالية التي تم مراجعتها . كل صفحة من صفحات القوائم المالية الدورية يجب أن يتم وضع علامة مصطلح غير مراجعة عليها . فأذا ما تم عرض تلك

المعلومات فى إيضاح متمم للقوائم المالية المراجعة يتعين أن يتم وضع علامة غير مراجعة .

تقرير المراجع

حيث أن المعلومات المالية الدورية لم يتم مراجعتها وليس مطلوبا أن يتم عرضها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فلن يحتاج المراجع أن يعد تقرير عن فحص المعلومات المالية الدورية المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها .

تعديل تقرير المراجع

إذا ما تم حذف البيانات المالية المختارة الربع سنوية المطلوبة عن طريق البند ٣٠٢- أ من تعليمات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية رقم S-K أو لم يتم فحصها ، فأن تقرير المراجع عن القوائم المالية التى تم مراجعتها يجب أن يتم التوسع فيه . ويجب أن يتم التوسع فى تقرير المراجع أيضا فى ظل وجود الظروف التالية :-

١-عدم وضع علامة غير مراجعة على المعلومات المالية الدورية المتضمنة فى إيضاح متمم للقوائم المالية .

٢-أن يتم عرض المعلومات التى لم يتم فحصها اختياريا طبقا للبند ٣٠٢- أ عن طريق الشركة العامة فى أى مستند يتم إعداده عن طريق العميل يتضمن قوائم مالية تم مراجعتها ، وأن تلك المعلومات لم يتم وضع علامة عليها بأنها لم يتم فحصها بشكل ملائم .

٣-إلا يتم عرض المعلومات المالية الدورية طبقا للبند (١) أو (٢) بعالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٤-أن تتضـــمن المعلومات المالية الدورية إشارة بأن الفحص قد تم عمله إلا أنه فشل فى تحديد قيود عملية الفحص .

٦/٢/٧ أساليب التطبيق

يـــتم فيمـــا يلى مناقشة الجوانب المرتبطة بأداء عملية فحص المعلومات المالية الدورية :-

١- خطاب التعاقد .

٢- أوراق العمل .

٣- الإجراءات التحليلية .

٤- مدى الإجراءات .

٥- الاكتشاف اللاحق لحقائق قائمة فى تاريخ التقرير.

٦- معلومات أخرى .

٧- الفحص الفورى أو الأسترجاعى .

١/٦/٢/٧ خطاب التعاقد

مـــن الحكمـــة أن يتم التأكيد على طبيعة ونطاق تعاقد المحاسب على أداء عملية فحص المعلومات المالية الدورية فى خطاب تعاقد مع العميل ، يتضمن ذلك الخطاب ما يلى :-

١- وصف إجراءات الفحص .

٢- إيضـــاح بـــأن الإجراءات تعتبر أقل فى النطاق نسبيا مقارنة بعملية المراجعة الى يتم أدائها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

٣- إيضاح بأن المعلومات المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة .

٤- وصف شكل التقرير .

٢/٦/٢/٧ أوراق العمل

يجـب أن يقـوم المراجع بتطوير مجموعة من أوراق العمل عندما يؤدى عمـلية فحـص المعلومات المالية الدورية ، حيث تتضمن تلك الأوراق عادة مايلى :-

١- خطاب إقرار الإدارة .

٢- أوراق عمل تحدد الردود تجاه الاستفسارات ونتائج الإجراءات التحليلية.

٣- قائمة فحص أختيارية .

٣/٦/٢/٧ الإجراءات التحليلية

عند تطبيق الإجراءات التحليلية من الحكمة أن يقوم المحاسب بتطوير ملف دائم مشابه للمذكور فى القسم رقم ٣٢٩ بعنوان الإجراءات التحليلية ، يتضمن هذا الملف ما يلى :-

١- معلومات مالية مقارنة مثل مقارنة المعلومات الربع السنوية الحالية بالسابقة .

٢- تحليل العلاقات .

حيـث يتم حساب المؤشرات الملائمة (مجمل الربح وصافى الدخل ..) ومقارنة تلك المؤشرات بالمؤشرات المناظرة فى السنوات السابقة .

٣- مصادر المعلومات المرتبطة بالإجراءات التحليلية

أ- المعلومات المالية للفترات السابقة القابلة للمقارنة مع الأخذ فى الاعتبار التغيرات الملحوظة .

ب- النتائج المتوقعة على سبيل المثال بيانات الموازنات أو التنبؤات .

ج- العلاقات بين عناصر المعلومات المالية داخل الفترة .

د- المعلومات المرتبطة بالصناعة التى يعمل فيها العميل على سبيل المثال بيانات مجمل الربح .

هـ- العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية الملائمة على سبيل المثال العلاقة بين المبيعات ومعدلات الفائدة .

٧/٢/٦/٤ مدى الإجراءات

يتأثر تحديد مدى الإجراءات بالتغيرات الجوهرية فى التطبيقات المحاسبية للعميل أو فى طبيعة أنشطة المشروع ، وكأمثلة على تلك التغيرات ما يلى :-

١- اندماج المشروعات .

٢- التصرف فى أحد قطاعات المنشأة .

٣-العمليات التى تحدث بشكل غير عادى أو بشكل استثنائى أو غير متكرر.

٤- التغيرات الجوهرية فى الأطراف ذوى العلاقة وعمليات الأطراف ذوى العلاقة .

٥- التغير فى المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها .

٦- الأتجاهات فى المبيعات أو التكاليف التى تؤثر على التقديرات المحاسبية التى ترتبط بتقييم حسابات المدنين والمخزون .

٧/٢/٦/٥ الاكتشاف اللاحق لحقائق قائمة فى تاريخ التقرير

يتعين على المحاسب أن يشير إلى إرشادات القسم رقم (٥٦١) بعنوان الاكتشاف اللاحق للحقائق الموجودة فى تاريخ تقرير المراجع عندما ما يصبح على علم بتلك الحقائق الموجودة فى تاريخ التقرير والتى تؤثر على تقريره .

٦/٦/٢/٧ المعلومات الأخرى

إذا ظهــرت المعلومات المالية الدورية وتقرير فحص المحاسب عليها فى مستند يتضمن معلومات أخرى ، فقد يرغب المحاسب فى الإشارة إلى الإرشاد الموضح فى القسم رقم (٥٥٠) ، على سبيل المثال يتطلب النموذج رقم ١٠-ك أن يــتم تضــمين مناقشة الإدارة وتحليلاتها بالإضافة إلى القوائم المالية ربع السنوية ، وقد يرغب المحاسب أن يقوم بالاطلاع على تلك التحليلات ودراسة ما إذا كانت متسقة مع معرفة المحاسب التى تم الحصول عليها عند فحص تلك البيانات الربع سنوية .

٧/٦/٢/٧ الفحص السنوى والاسترجاعى

يطلق على الفحص بأنه فورى Timely Review عندما يتم أداء إجراءات الفحص ربع سنوى قبل نشر البيانات المالية ، وعندما يتم فحص البيانات الربع ســنوية كجــزء من عملية مراجعة القوائم المالية السنوية فأن ذلك يطلق عليه بالفحــص الاسترجاعى Retrospective Review ، تستخدم تلك المصطلحات بشــكل شائع فى الممارسة العملية ولكن ليس فى إيضاحات معايير المراجعة، وحيث أن الفحص الفورى يكون أكثر تكلفة فأن قرار ما إذا كان يتم عمله عن طريق العميل رغما عن أن المحاسب عندما يرتبط بشكل محدد بأداء الفحص الفــورى فــأن العميل يقرر ما إذا كان التقرير المكتوب يكون مطلوبا وما إذا يتعين أن يتم نشرة .

٧/٢/٧ ملاحق المعيار

فيمـــا يـــلى عـــرض الـــنماذج والأشكال التوضيحية للنماذج التى يتطلبها متطلبات وأساليب تطبيق إيضاح معيار المراجعة فى القسم رقم (٧٢٢) .

١- تقرير الفحص النموذجى للمحاسب .

٢- تقرير فحص المحاسب الذى يشير إلى تقرير فحص لمحاسب أخر

٣- تقرير فحص المحاسب يتضمن الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٤- تقرير فحص المحاسب الذى يتضمن إفصاح غير كافى

٥- فقرة إضافية لتقرير مراجع عن قوائم مالية تم مراجعتها .

٦- خطاب تعاقد لفحص المعلومات المالية الدورية .

٧- خطاب إقرار عميل لفحص المعلومات المالية الدورية .

٨- قائمة اختيارية لفحص المعلومات المالية الدورية .

١/٧/٢/٧ تقرير فحص نموذج للمحاسب

قمـــنا بفحـــص المعلومات المالية الدورية المرفقة (يتم وصف القوائم أو المعـــلومات محل الفحص) لشركة أ ب ج فى ٣٠ سبتمبر عام .... عن الـــثلاثة شـــهور والتســـعة شهور المنتهية فى ذلك فى ذلك العام ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة .

قمـــنا بـــأداء فحصنا طبقا للمعايير المقررة عن طريق مجمع المحاسبين القـــانونيين الأمريكى . يتكون فحص المعلومات المالية الدورية بشكل رئيسى مـــن تطـــبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية وعمل استفسارات من

الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، تعتبر عملية الفحص أقل في النطاق من عملية المراجعة التى يتم أدائها طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتى تهدف إلى التعبير عن رأى بخصوص القوائم المالية مأخوذة واحدة ، وتبعا لذلك فأننا لن تعبر عن مثل ذلك الرأى .

تأسيسا على فحصنا ، لم نعلم أى تعديلات جوهرية يجب أن يتم عملها على القوائم المالية المرفقة (المعلومات) حتى تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

التوقيع

التاريخ

٢/٧/٢/٧ تقرير فحص محاسب يشير الى تقرير فحص محاسب أخر

قمنا بفحص القوائم المرفقة (يتم وصف القوائم المالية أو المعلومات محل الفحص) لشركة أ ب ج فى ٣٠ سبتمبر عام ــ وفى الثلاثة أشهر والتسعة أشهر فى ذلك العام . تلك القوائم (المعلومات) المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة .

ثم تزويدنا بتقرير محاسب أخر عن فحصه لمعلومات مالية دورية للشركة التابعة س ص ع والتى تبلغ إجمالى أصولها فى ٣٠ سبتمبر عام ـــ وإجمالى إيراداتها عن الثلاثة والتسعة شهور المنتهية تمثل ١٥% ، ٢٠% و٢٢% على التوالى من الأجماليات الموحدة المرتبطة .

قمنا بإجراء الفحص طبقا للمعايير المقررة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى . تتكون عملية فحص المعلومات المالية الدورية بشكل رئيسى من تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية وعمل الاستفسارات من الأشخاص المسئولة عن الأمور المالية والمحاسبية . وتعتبر عملية الفحص أقل فى النطاق من عملية المراجعة المؤداه طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتى تهدف الى إبداء الرأى بخصوص القوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة ، وتبعا لذلك فإننا لن نعبرعن مثل ذلك الرأى .

تأسيسا على فحصنا وتقرير المحاسب الأخر فإننا لم نعلم أى تعديلات هامة يجب أن يتم أجرائها على القوائم (المعلومات) المالية المرفقة حتى تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

التوقيع

التاريخ

٣/٧/٢/٧ تقرير فحص المحاسب الذى يتضمن الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

(الفقرتين الأولى والثانية من التقرير النموذجى)

(فقرة ثالثة توضيحية)

تأسيسا على المعلومات التى زودنا بها بمعرفة الإدارة ، نعتقد بأن الشركة قد أستبعدت من أصولها الثابتة وقروضها فى الميزانية المرفقة قيمة ألتزامات تأجير يتعين رسملتها حتى تتمشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . تشير تلك المعلومات الى إذا كانت ألتزامات التأجير قد تم رسملتها فى ٣٠ سبتمبر فإن تلك الأصول الثابتة تتزايد بمقدار ــــ جنيه ، وإن القروض طويلة الأجل تتزايد بمقدار ــــ جنيه وإن صافى الدخل والأرباح لكل سهم ستتزايد بمقدار ــــ جنيه ، ــــ جنيه ، ــــ جنيه، ــــ جنيه على التوالى عن الفترة ــــ والفترات ــــ والفترات ــــ المنتهية فى ذلك التاريخ .

(فقرة الأستنتاج أو الفقرة الختامية)

تأسيسا على فحصنا مع أستثناء الأمور الموضحة فى الفقرة (أو الفقرات) السابقة فإننا لم نعلم بأى تعديلات جوهرية يجب أن يتم عملها على القوائم (المعلومات) المالية المرفقة حتى تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٤/٧/٢/٧ تقرير فحص المحاسب عن الإفصاح غير الكافى

(الفقرة الاولى والثانية فى التقرير النموذجى)

(فقرة ثالثة توضيحية)

أخطرتنا الإدارة بأن الشركة على خلاف حاليا مع مصلحة الضرائب فيما يتعلق بضرائب الدخل عن الفترات من عام ــــ الى عام ــــ بمقدار إجمالى

يقدر بحوالى ـــــ جنيه ومدى ذلك الإلتزام والأثر على القوائم (المعلومات) غير قابل للتحديد فى ذلك الوقت ، وقد فشلت القوائم (المعلومات) فى الإفصاح عن تلك الأمور والتى نعتقد أنه مطلوب أن يتم الإفصاح عنها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

(فقرة الإستنتاج أو الفقرة الختامية)

تأسيسا على فحصنا فيما عدا أو بإستثناء الأمور الموضحة فى الفقرة (أو الفقرات) السابقة لم نعلم أى تعديلات جوهرية يجب أن يتم إجرائها على القوائم (المعلومات) المالية المرفقة حتى تتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٥/٧/٢/٧ فقرة إضافية لتقرير المراجع على القوائم المالية التى تم مراجعتها عندما تكون البيانات المالية المختارة الربع سنوية مطلوبة طبقا للبند ٣٠٢ – أ أو تكون تلك البيانات الخاصة بتعليمات K-S محذوفة

لم تعرض الشركة البيانات المالية المختارة الربع سنوية والمحددة عن طريق البند ٣٠٢–أ المرتبطة بتعليمات S-K التى تتطلبها هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية كمعلومات إضافية مكملة للقوائم المالية الأساسية .

٦/٧/٢/٧ فقرة اضافية لتقرير المراجع عن القوائم المالية التى تم مراجعتها عندما تكون البيانات المالية المختارة الربع سنوية لم يتم فحصها

البيانات المالية المختارة الربع سنوية فى الصفحات ـــــ تتضمن المعلومات التى لم نقم بمراجعتها وتبعا لذلك لم نقم بالتعبير عن راى عليها . وقد حاولنا ولم نتمكن من فحص تلك البيانات الربع سنوية طبقا للمعايير المقررة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، حيث أننا نعتقد بان

الهيكل الداخلى للشركة على اعداد التقارير المالية المرتبط بإعداد المعلومات المالية الدورية لا يوفر أساس كافى لأتمام مثل ذلك الفحص .

٧/٢/٧/٧ خطاب تعاقد لفحص المعلومات الدورية

السيد المدير التنفيذى

أسم الشركة

العنوان

المدينة

هذا الخطاب يؤكد على تعاقد مكتبنا على أداء فحص فورى (أسم الشركة) للمعلومات المالية الدورية لكل فترة ربع سنوية المنتهية فى ــــ والبيانات الناتجة تم أعدادها لتقديمها الى المساهمين والى هيئة تداول وتنظيم الأوراق المالية بخصوص النموذج ١٠-ك .

سوف يتم أداء الفحص طبقا للمعايير المقررة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى . وتبعا لذلك فإن إجراءات فحصنا تتكون بصفة رئيسية من الحصول على فهم - عن طريق الأستفسارات عن نظم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية المستخدمة فى إعداد المعلومات المالية الدورية وتطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية والإطلاع على محاضر الإجتماع وعمل الأستفسارات من مسئولى الشركة المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية . أيضا سوف نحصل على نسخ من التقارير عن عمليات الفحص التى تمت عن طريق محاسبين أخرين الذين تعاقدوا على القيام بعملية فحص للمعلومات المالية الدورية لأحد القطاعات الهامة للشركة تتضمن الشركات التابعة أو الشركات الاخرى المستثمر فيها .

يجب ان يفهم أن إجراءات الفحص هذه لا تؤسس عملية مراجعة يتم أدائها طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ولذلك فلن نتمكن من التعبير عن أى رأى على عدالة عرض تلك المعلومات طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . علاوة على ذلك فحيث أن الإجراءات التى يتم أدائها تعتبر محدودة فليس من الضرورى أن تكشف عن كافة الأمور الجوهرية المختصة بالمعلومات المالية الدورية متضمنة الأخطاء أو العيوب فى نظم الرقابة الداخلية ، ومع ذلك فسوف نقدم تقرير لكم عن مثل تلك الأمور الجوهرية التى تصل الى علمنا .

أتعابنا عن أداء تلك سوف تتأسس على المعدلات المعيارية لساعات أداء تلك الخدمات بالإضافة الى أية مصاريف فعلية قمنا بتحملها .

يرجى توقيع وإعادة نسخة الخطاب المرفقة . إذا ما نال خطابنا ما يفيد تفهمكم لتلك الترتيبات .

أسم مكتب المحاسبة

يعتمد

شركة العميل

الأسم والوظيفة

التاريخ

٨/٧/٢/٧ خطاب إقرار الإدارة لعملية فحص المعلومات المالية الدورية على مطبوعات العميل

تاريخ تقرير فحص المحاسب

أسم مكتب المحاسبة

العنوان

المدينة

أرتباطا بفحصكم للمعلومات المالية الدورية غير المراجعة (اسم العميل) عن الفترة الربع سنوية المنتهية فى ٣٠ سبتمبر عام ـــــ المتضمنة فى التقرير الربع سنوى الموجه الى المساهمين وأيضا فى نموذج ١٠-ك المطلوب عن طريق هيئة تداول الأوراق المالية ، نقر أنه عند أفضل معرفة وأعتقاد لنا أن المعلومات المالية الدورية تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها المطبقة على أساس ثابت على المعلومات المالية الدورية عن الفترة الربع سنوية المنتهية فى ٣٠ سبتمبر عام ـــــ، وعلى أساس يتسق جوهريا مع القوائم المالية المراجعة مع الفترة المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ـــــ ، بالإضافة لذلك فإننا نقرر أنه عند إعداد المعلومات المالية الدورية قمنا عند أفضل معرفتنا واعتقادنا بالإلتزام بالمتطلبات القابلة للتطبيق للرأى رقم (٢٨) الصادر من مجلس المبادئ المحاسبية وكذلك إيضاحات وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة المالية .

وإننا نؤكد عند أفضل معرفتنا وأعتقادنا بأن الإقرارات التالية قد تم عملها لكم أثناء فحصكم :-

١- أتاحنا لكم :-

أ- السجلات المالية والبيانات المرتبطة .

ب- محاضر كافة أجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة ولجان المديرين وملخصات بالقرارات الصادرة فى تلك الإجتماعات .

٢- ليس هناك أية أحداث (قمنا بالإفصاح عن كافة الأحداث) قد حدثت لاحقا لتاريخ ٣٠ سبتمبر عام ــــ والتى تتطلب عمل أى تعديل أو الإفصاح عنها فى المعلومات المالية الدورية .

٣- ليس هناك أية تغيرات هامة فى أنشطة الشركة أو تطبيقاتها المحاسبية .

٤- ليس هناك أية تعديلات على خطط المعاشات أو المشاركة فى الأرباح .

٥- ليس هناك أية عمليات جوهرية للأطراف ذات العلاقة .

٦- ليس هناك أى خطأ أو غش تم أكتشافه عن طريق الإدارة .

٧- ليس هناك أية أخطاء فى التقدير فى القوائم المالية السابقة أوفى المعلومات المالية الدورية السابقة .

٨- ليس هناك أى جديد أو تغيرات فى الأرتباط أو الألتزامات المحتملة .

٩- ليس هناك تغيرات جوهرية فى العقود الرئيسية مع العملاء أو الموردين.

١٠- ليس هناك أية ترتيبات تعاقدية لإبرام قروض جديدة .

١١- ليس هناك أية قيود إعدام جوهرية لحسابات المدينين أثناء الفترة الربع سنوية.

١٢- تم تحديد تكلفة المخزون (يذكر الطريقة على سبيل المثال طريقة الوارد أولا يصرف أولا) وتم تقييم المخزون وفقا لأساس التكلفة أو السوق أيهما أقل .

١٣-تم تحديد المخزون السنوى بالعد والجرد الفعلى ، وقد تم تقدير المخزون فى نهاية كل فترة ربع سنوية بإستخدام طريقة مجمل الربح، وعند تحديد نسبة مجمل الربح عند أستخدامها فى ذلك التقدير قمنا بدراسة نتائج المخزون الفعلى السنوى وأى تغيرات جوهرية فى الأعمال التى يتوقع أن تؤثر على نسبة مجمل الربح .

١٤- تم عمل المخصصات الملائمة لتقادم المخزون وتلفه .

١٥- ليس هناك أية أضافات رئيسية أو تصرف على الأصول الثابتة .

١٦- ألتزمنا بكافة بنود عقود القروض .

١٧- ليس هناك أية تغيرات فى الأفراد العاملين الرئيسيين .

١٨- ليس هناك أية تغيرات فى المستشار القانونى للشركة .

المدير التنفيذى

المدير المالى

٩/٧/٢/٧ فحص قائمة أختبارية للمعلومات المالية الدورية

أسم العميل　　　　الفترة الربع سنوية المنتهية فى ....

أعتماد : ....　　　　التاريخ: ....

تعليمات

يجب أن يتم أستخدام تلك القائمة الأختبارية لكافة عمليات التعاقد لإجراء فحص فورى للمعلومات المالية الدورية . ويجب أن يتم إتمام تلك القائمة قبل أخر يوم من الفحص .

.إذا لم يكن إجراء معين بالقائمة قابل للتطبيق يتم إدخال علامة غير قابلة فى العمود المخصص مع ذكر سبب عدم القابلية للتطبيق .

الإجراءات	أديت بمعرفة	التاريخ	رقم ورقة العمل
عام			
١- يتم الحصول على خطاب تعاقد أو إعداد مذكرة أرتباط .			
٢- الأستفسار من المدير المالى عن نظم الرقابة الداخلية على عمليات إعداد التقارير المالية الملائمة لتجميع البيانات الخاصة بإعداد القوائم المالية الدورية .			
٣- الأستفسار عما إذا كان هناك أى تغيرات جوهرية فى نظم الرقابة الداخلية منذ أخر فحص دورى ، وعما إذا كانت تلك التغيرات قد أثرت على إجراءات الفحص أو جودة المعلومات الدورية (حددالتغيرات فى أوراق العمل) .			

رقم ورقة العمل	التاريخ	أديت بمعرفة	الإجراءات
			٤- يتم توثيق الفهم بنظم الرقابة الداخلية مع تحديث التوثيق الحالى .
			٥- الأستفسار عما يلى :-
			أ- ما إذا كانت المعلومات المالية الدورية قد تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتم تطبيقها بثبات .
			ب- التغيرات فى السياسات المحاسبية وتطبيقات إعداد التقرير متضمنة أثار المعايير المحاسبية المالية الجديدة .
			ج- التغيرات فى طبيعة أنشطة الشركة متضمنة وجود أندماج أو شراء شركات أخرى أو بيع قطاعات أو عدم الأستمرار فى الأعمال .
			د- موقف فحص وكلاء البيع .
			هـ- أى تعديلات فى خطط المعاشات أو المشاركة فى الأرباح .
			و- وجود أطراف ذوى علاقة أو معاملات للأطراف ذوى العلاقة .
			م- أى أخطاء أو غش تم أكتشافه عن طريق الإدارة .
			ل- أخطاء فى التقدير المكتشف فى قوائم مالية سابقة أو معلومات مالية دورية سابقة.
			- موقف أو التغير فى الأرتباطات والألتزامات المحتملة .

الإجراءات	أديت بمعرفة	التاريخ	رقم ورقة العمل
- التغيرات الجوهرية فى العقود الرئيسية مع العملاء أو الموردين .			
- أى ترتيبات قروض جديدة .			
-طريقة تحديد المخزون متضمنا الكميات والاسعار ومخصصات الخسائر المقدرة .			
- الأحداث اللاحقة لتاريخ المعلومات المالية الدورية التى يكون لها تأثير على المعلومات .			
٦- الإطلاع على محاضر أجتماعات الجمعية العامة ومجالس الإدارة .			
٧- الإطلاع على المعلومات المالية الدورية لتحديد ما إذا كانت تتأسس على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .			
٨- الحصول على خطاب إقرار من الإدارة مؤرخ بتاريخ أتمام عملية الفحص الدورى .			
٩- الأستفسار من محامى الشركة بخصوص موقف أى دعوى قضائية وأثارها .			
الإجراءات التحليلية والأستفسارات			
١- الحصول عل المعلومات المالية الدورية وعمل مقارنات مختلفة مثل مقارنة بيانات الربع سنة الحالى مع نظيره فى السنة السابقة .			

الإجراءات	أديت بمعرفة	التاريخ	رقم ورقة العمل
٢-الحصول على أو إعداد البيانات التالية والمؤشرات المختارة على أساس مقارن:- - نسبة التداول . - نسبة السيولة . - معدل دوران المدينين . - معدل دوران المخزون . - الإهلاك الى متوسط الأصول الثابتة . - نسبة القروض الى حقوق المساهمين . -مخصصات المدينين كنسبة من حسابات المدينين . - نسبة مجمل الربح . - نسبة صافى الربح . ٣- بالنسبة للمقارنات التى تم إجرائها فى البند ١،٢ أعلاه يتم الحصول على أسباب اى تغيرات جوهرية عن الفترات السابقة. **٤- المخزون** - الأستفسار عن طريقة تحديد تكلفة المخزون . - إذا كانت الطريقة المستخدمة تختلف عن تلك المستخدمة فى فترة ربع سنوية سابقة يتم الحصول على شرح عن التغير وتحديد أثار التغير على قيمة المخزون . - الأستفسار عما إذا كان المخزون قد تم تقييمه عند التكلفة أو السوق أيهما أقل .			

الإجراءات	أديت بمعرفة	التاريخ	رقم ورقة العمل
- الأستفسار عن إجراءات قطع المشتريات فى نهاية كل فترة ربع سنوية . - الأستفسار عما إذا كان المخزون قد تم ملاحظة جرده ، وإذا كان الأمر كذلك يتم الاستفسار عن أية تعديلات مطلوبة بسبب الفروقات بين سجلات المخزون المستمر والجرد الفعلى . - الأستفسار عن معدلات المصروفات الإضافية المستخدمة لحساب المخزون وإذا أختلفت عن الفترة الربع سنوية السابقة يتم الحصول على شرح بالفروقات الجوهرية . **٥- حسابات المدينين** - الحصول على جدول حالى بأعمار الديون ويتم مقارنته مع نظيره فى الفترة المماثلة السابقة . - الإطلاع على الجدول ودراسة ما إذا كانت هناك قيم ترتبط بالأطراف ذوى العلاقة ، وعمل أستفسارات بشأن القيم الجوهرية . - الأستفسار عن الإجراءات الخاصة ببيع حسابات مدينين فى نهاية الفترة ربع السنوية . - عمل أستفسارات بشأن البنود محل النزاع والإعدام الجوهرى للديون أثناء الفترة .			

الإجراءات	أديت بمعرفة	التاريخ	رقم ورقة العمل
- الإستفسار بخصوص الإجراءات الخاصة بتقدير المسموحات مثل الديون المعدومة واى تعديلات أخرى .			
٦- الاصول الثابتة			
-الأستفسار عن الإضافات والأستبعادات ومقارنة الإضافات مع الموازنات الرأسمالية .			
-الاستفسار عن التغيرات فى طرق الإهلاك.			
- الحصول على جدول بالإصلاحات والصيانة والاستفسار عن القيم الكبيرة .			
- الأستفسار بشأن اى عقود تأجير جديدة وطرق المحاسبة عنها .			
٧- الأصول الأخرى			
- يتم الأستفسار عن التغيرات الجوهرية الناتجة عن الربع السنة الأخيرة فى البنود التالية :-			
- النقدية .			
- الأوراق المالية .			
- المصروفات المدفوعة مقدما .			
- الأستثمارات طويلة الاجل .			
- شهرة المحل والاصول غير الملموسة الاخرى .			
٨- القروض طويلة الأجل			
-الأستفسار عن الألتزام ببنود عقود القرض .			
- فحص تبويب الجزء المتداول منها .			
- الأستفسار عن التغيرات الجوهرية عن الفترة الربع السنوية السابقة .			

الإجراءات	أديت بمعرفة	التاريخ	رقم ورقة العمل
- حساب مصروفات الفائدة المتوقعة ومقارنتها بالقيم المحملة على المصروفات والاستفسارات عن أية أختلافات جوهرية .			
٩- ضرائب الدخل			
- الحصول على تسويات ما بين معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة القانونى .			
- فحص الأفتراضات المستخدمة فى حساب الضرائب وتحديد مالإذا كانت تتسق مع متطلبات الرأى رقم (٢٨) الصادرة من مجلس المبادئ المحاسبية ومعايير مجلس المحاسبة المالية .			
-الأستفسار عن أى أختلافات جوهرية بين الربع الحالى والربع السنوى السابق .			
١٠- الألتزامات الاخرى			
- الأستفسار عن التغيرات الجوهرية فى الحسابات المتناظرة فى الفترة الربع السنوية السابقة .			
١١- حقوق المساهمين			
- الأستفسار عن التغيرات بخلاف تلك التى تسبب فيها الاعتراف بصافى الدخل والإعلان عن التوزيعات .			
٢- مقارنة القيمة المحملة كتوزيعات مع القيم المعلن عنها عن طريق مجلس الإدارة والإستفسار عن أية فروقات .			

الإجراءات	أديت بمعرفة	التاريخ	رقم ورقة العمل
إجراءات أخرى ١- الأستفسار بخصوص مايلى :- أ- التغيرات فى الموظفين الرئيسيين . ب- التغير فى المستشار القانونى . ج- التوقف الرئيسى فى الاعمال الذى يرجع الى أضطرابات أو أسباب قدرية مثل الحريق ألخ . ٢- مقارنة المعلومات المالية الدورية مع معلومات فى أوراق عمل العميل وجداوله، فإذا كانت المعلومات الدورية الناتجة من مواقع متعددة تم تجميعها عند مستوى أعلى يتم الأستفسار عن التسويات التى تم عملها فى تلك العملية من مستوى أعلى . ٣- يتم الحصول على تقارير فحص من محاسبين اخرين إن وجدوا . ٤- تحديد أن المعلومات المالية الدورية لم يتم تحريفها جوهريا . ٥- إذا تم تحريف المعلومات المالية الدورية ، يتم مناقشة ذلك الأمر مع الإدارة . ٦- إذا لم تستجيب الإدارة بشكل ملائم يتم أخطار لجنة المراجعة أو المستوى الملائم.			

٣/٧ شرح معيار المراجعة المصرى ودراسة مقارنة مع معيار المراجعة الامريكى

١/٣/٧ شرح معيار المراجعة المصرى

تناول المعيار رقم (٢٤٠) عدد (٢٨) فقرة يمكن شرحها بإيجاز على النحو التالى:-

أولا : تناولت الفقرات (١) - (٣) مقدمة المعيار وأهداف مهام الفحص المحدود على النحو التالى :-

١- تناولت الفقرتين (١-٢) مقدمة المعيار ، حيث تم الإشارة فى الفقرة الأولى الى أن الهدف من المعيار هو توفير ارشادات عن المسئوليات المهنية للمراجع عند القيام بمهام الفحص المحدود للقوائم المالية ، وأيضا شكل ومضمون التقرير المرتبط بذلك الفحص ، بينما أشارت الفقرة الثانية الى أن ذلك المعيار يطبق عند إجراء فحص محدود سواء لمعلومات مالية أو غير مالية . [١]

٢- تناولت الفقرة الثالثة أهداف أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية ، وهى تمكين المراجع من تحديد ماإذا كان قد نما الى علمه مايجعله يعتقد بان تلك القوائم غير معدة - فى كافة جوانبها الهامة - وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (وهو مايطبق عليه بالتأكيد السلبى) .

ثانيا : تناولت الفقرة (٤)- ٧) المبادئ العامة للفحص المحدود وهى :-

---

(١) ينتقد المؤلف كما سبق الإشارة صياغة مقدمة المعيار فى تحديد الهدف منه ، وبالتحديد ما تم النص عليه فى الفقرة الاولى من أن هدف المعيار هو أرساء معايير .

١- ألتزام المراجع بقانون مزاولة المهنة وأداب وسلوكيات المهنة من حيث الأستقلالية والمصداقية والموضوعية والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهنى والمعايير الفنية .

٢- أن يؤدى المراجع أعمال الفحص المحدود وفقا لذلك المعيار .

٣- أن يخطط المراجع ويؤدى أعمال الفحص المحدود من منطلق الحرص المهنى .

٤- أن يحصل المراجع على أدلة كافية وملائمة من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية ليكون قادرا على إبداء تاكيد سلبى فى تقرير الفحص المحدود.

ثالثا : عرفت الفقرة رقم (٨) من المعيار مصطلح نطاق الفحص المحدود بانه عبارة عن إجراءات الفحص الضرورية لتحقيق الهدف من أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية وذلك فى ضوء متطلبات المعيار رقم (٢٤٠) ، بالإضافة الى متطلبات القانون والتعليمات السارية وشروط الفحص المحدود ومتطلبات التقرير عليه .

رابعا : أشارت الفقرة (٩) من المعيار الى ما توفره أعمال الفحص المحدود من مستوى مقبول من التاكيد السلبى بأن المعلومات المالية محل ذلك الفحص خالية من أى تحريف هام ومؤثر . [1]

خامسا : تناولت الفقرتين (١٠) - (١١) شروط المهمة :-

١- حيث اكدت الفقرة (١٠) على أهمية تسجيل وتوثيق شروط الاتفاق بين المراجع والعميل فى خطاب أرتباط أو تعاقد .

---

(١) ينتقد صياغة المعيار فى الفقرة (٩) المرتبطة بمصطلح التأكد المقبول ، وكان الأحرى مصطلح التأكيد المقبول طبقا لما شرحه المؤلف سابقا .

٢- كما أشارت الفقرة (١١) الى مساعدة ذلك الخطاب فى تخطيط أعمال الفحص ، ويساعد على تفادى سوء الفهم بخصوص أهداف ونطاق المهمة ومدى مسئوليات المراجع وشكل التقارير التى سيتم إصدارها .

٣- أشارت الفقرة (١٢) الى عناصر خطاب الإرتباط وهى هدف المهمة ، مسئولية الإدارة عن القوائم المالية ، نطاق أعمال الفحص ، عدم وجود قيود على إطلاع المراجع على السجلات والمستندات وأية إيضاحات أخرى ، بالإضافة الى إيضاح أن المهمة لايعتمد عليها فى أكتشاف الاخطاء أو المخالفات ، والإشارة بانه لن يتم إجراء عملية مراجعة وأن تقرير الفحص المحدود لايتضمن إبداء رأى على القوائم المالية .

سادسا: تناولت الفقرات (١٣)-(١٥) تخطيط عملية الفحص المحدود حيث أشارت الى أنه :-

١- يجب أن يتم تخطيط أعمال الفحص حتى يتمكن المراجع من أداء مهمته بفاعلية .

٢- يجب على المراجع أن يحصل أو يقوم بتحديث معلومات عن النشاط (متضمنا الهيكل التنظيمى والنظام المحاسبى وخصائص النشاط وطبيعة الأصول والألتزامات والإيرادات والمصروفات) .

٣- يحتاج المراجع الى تفهم بامور النشاط بالإضافة الى أية أمور أخرى تتعلق بالقوائم المالية (إنتاج المنشأة وأساليب توزيعه وخطوط الإنتاج ومواقع النشاط والأطراف ذات العلاقة) حتى يكون قادرا على توجيه الاستفسارات الملائمة وتصميم الإجراءات المناسبة ، وتقييم الردود والمعلومات الأخرى التى يحصل عليها .

سابعا : أشارت الفقرة (١٦) من المعيار الى الأعمال التى تؤديها أطراف أخرى (مراجع أخر أو خبير) ، حيث يجب أن يكون المراجع مقتنعا بها لأغراض الفحص .

ثامنا : أكدت الفقرة (١٧) من المعيار الى أهمية توثيق المراجع للأمور الهامة التى توفر دليلا لتأييد تقرير الفحص المحدود وبما يتفق مع المعيار (٢٤٠) .

تاسعا: أشارت الفقرة (١٨)-(٢٢) الى الإجراءات والأدلة على النحو التالى :-

١- يستخدم المراجع حكمه الشخصى عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص كما أنه يسترشد بعده أمور هى المعلومات التى حصل عليها خلال قيامه بالمراجعة أو الفحص للقوائم المالية السابقة ، معرفته بطبيعة النشاط والمبادئ المحاسبية المستخدمة وطبيعة الصناعة التى تعمل فيها المنشأة، النظام المحاسبى للمنشأة ، ومدى تأثر بند معين بالحكم الشخصى للإدارة بالإضافة الى الأهمية النسبية للمعاملات وأرصدة الحسابات .

٢- يجب مراعاة المراجع لقواعد الأهمية النسبية كما كانت ستطبق فى حالة إصدار رأى بناء على مراجعته للقوائم المالية ، ويتم الحكم على الاهمية النسبية من خلال الرجوع الى المعلومات التى قام بإصدار تقرير عنها بالإضافة الى أحتياجات الأطراف المتوقع أن تعتمد على تلك المعلومات (وليس من خلال درجة التأكيد التى يوفرها التقرير) .[1]

٣- تتضمن إجراءات الفحص المحدود عادة مايلى :-

أ- تفهم طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التى تعمل فيها .

---

[1] ينتقد أستخدام المعيار فى الفقرة (١٩) مصطلح درجة التأكد التى يوفرها التقرير ، حيث أن المقصود هو التأكيد لأن التأكد يعنى اليقين والذى ليس له درجات .

ب- استفسارات تتعلق بالاتى :-

- المبادئ المحاسبية التى تتبعها المنشأة وطرق تطبيقها .

- الإجراءات المتبعة فى المنشاة لتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات وتجميع المعلومات للإفصاح عنها بالقوائم المالية وإعدادها .

- كافة التأكيدات الهامة الواردة بالقوائم المالية .

- القرارات التى أتخذت فى أجتماعات الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة ولجان مجلس الإدارة التى تؤثر على القوائم المالية .

- كما يتم الإستفسار من الاشخاص المسئولين عن الامور المحاسبية والمالية مثل :-

- ما إذا كانت كافة المعاملات قد تم تسجيلها .

- ما إذا كان إعداد القوائم المالية يتفق مع الأساس المحاسبى المشار اليه بتلك القوائم .

- الأمور التى ثارت حولها تساؤلات نتيجة تطبيق الإجراءات السابقة .

ج- إجراءات تحليلية مصممة لتحديد العلاقات والبنود التى تبدو غير عادية وتتضمن مايلى :-

١- مقارنة القوائم المالية بالقوائم الخاصة بفترات سابقة .

٢- مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالى .

٣- دراسة للعلاقة بين عناصر القوائم المالية المتوقع أن تخضع لسلوك يمكن التنبؤ به بناء على خبرة المنشاة أو ما هو متعارف عليه فى النشاط السائد .

د- قراءة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت متمشية مع الاساس المحاسبى المشار إليه بها فى ضوء ما نما الى علم المراجع من معلومات .

هـ- الحصول على تقارير من المراجعين الذين يكونوا قد عينوا لمراجعة أو فحص القوائم المالية لأجزاء من المنشأة .

و- الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة .

٤- يجب على المراجع الاستفسار عن الاحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية .

٥- على المراجع أداء إجراءات تطبيق أو إجراءات أو إجراءات اكثر تدقيقا وتفصيلا إذا كان لديه سبب يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات محل الفحص تتضمن تحريفات هامة ومؤثرة حتى يتسنى له إبداء تأكيد سلبى أو ان يتأكد من الحاجة الى إصدار تقرير معدل

عاشرا: تناولت الفقرات (٢٣)-(٢٨) النتائج والتقرير حيث أشارت لمايلى :-

١- يتضمن تقرير الفحص المحدود تأكيدا سلبيا بعبارة واضحة .

٢- فى ضوء ما قام به المراجع من أعمال يجب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت المعلومات التى حصل عليها تشير الى أن القوائم المالية بها ما يستدعى إجراء تعديلات هامة ومؤثرة لتتفق مع الإطار المحاسبى المشار اليه فى تقريره .

٣- يصف تقرير الفحص المحدود نطاق المهمة لتوضيح أنه ليست أعمال مراجعة ، ومن ثم لايتضمن التقرير إبداء رأى عن القوائم المالية .

٤- يتضمن تقرير الفحص المحدود ثمانية عناصر اساسية هى (١) عنوان التقرير ، (٢) الموجه اليهم التقرير ، (٣) فقرة افتتاحية تتضمن القوائم المالية محل الفحص وعبارة تحدد مسئولية الإدارة والمراجع ، (٤) فقرة النطاق والتى تشير للمعيار رقم (٢٤٠) ، وعبارة تبين ان أعمال الفحص تنحصر فى الأستفسار والإجراءات التحليلية ، وعبارة توضح أنه لم يتم إجراء عملية

مراجعة ومن ثم فإن التقرير لن يتضمن رأى المراجع ، (٥) عبارة تحمل تأكيدا سلبيا ، (٦) تاريخ التقرير ، (٧) عنوان المراجع ، (٨) توقيع المراجع .

٥- يتضمن تقرير الفحص أيا من العبارات التالية :-

أ- عبارة تشير الى أنه لم يتبين للمراجع بناء على فحصه وجود تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجرائها على القوائم المالية حتى تتفق مع إطار إعدادها (تأكيد سلبى) .

ب- عبارة تصف الأمور التى نمت الى علم المراجع والتى من شأنها أن تؤثر على إمكانية إصدار تأكيد سلبى فى ضوء الإطار المحاسبى المشار اليه فى التقرير .

ج- إذا كانت هناك قيود جوهرية على نطاق الفحص المحدود يتم وصفها، ويقوم المراجع بالتعبير عن ذلك بإبداء تحفظ على التأكد السلبى الوارد بالتقرير أو لايبدى تأكيدات فى تقريره إذا كان الأثر المحتمل لتلك القيود على نطاق الفحص جوهريا وله تأثير شامل على القوائم المالية .

٦- يجب أن يقوم المراجع بوضع تاريخ لتقرير الفحص فى تاريخ أتمام عملية الفحص المحدود ، ويتعين ألا يسبق ذلك تاريخ اعتماد الإدارة للقوائم المالية .

٢/٣/٧ دراسة مقارنة بين معيارى المراجعة المصرى والامريكى

بإستقراء فقرات كل من معيارى المراجعة المصرى والأمريكى يتضح الملاحظات التالية :-

أولا : جاء عنوان معيار المراجعة المصرى رقم (٢٤٠) مهام الفحص المحدود للقوائم المالية ، فى حين كان عنوان معيار المراجعة الأمريكى الوارد

فى القسم رقم (٧٢٢) هو المعلومات المالية الدورية **Interim Financial Information** وقد صدرت النشرة الاصلية للمعيار فى الإيضاح رقم (٧١) فى مايو ١٩٩٢ ، وذلك الإيضاح لا يقتصر تطبيقه على المعلومات المالية الدورية (سواء تم عرضها فى صورة قوائم مالية أو ملخصات أو يتم تضمينها فى إيضاح متمم للقوائم المالية المراجعة سواء لشركة عامة أو غير عامة) ، وإنما يمتد أيضا للتقرير عن عرض بيانات مالية مختارة ربع سنوية مع قوائم مالية ثم مراجعتها ، وذلك الإيضاح صادر عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى .

ثانيا : تناول المعيار الأمريكى تعريف المصطلحات الأساسية فى جزء مستقل عن بنود المعيار ، كما يتضمن اطار اكثر عددا وشمولا عن معيار المراجعة المصرى الذى أقتصر على تعريف الفحص المحدود فى الفقرة رقم (٨) ، بينما أشتمل الإيضاح الأمريكى رقم (٧١) تعريف المعلومات المالية الدورية ، والشركة العامة والهيئات الرقابية التنظيمية ، هذا ولم يشر إيضاح المعيار الامريكى الى مصطلح الفحص المحدود **Limited Review** صراحة عكس المعيار المصرى الا أنه اعطى إشارة فى أهداف الإيضاح بأن المراجع يوفر تأكيد سلبى أو محدود تأسيسا على نطاق الفحص المحدود .

ثالثا : تناول إيضاح معيار المراجعة الأمريكى رقم (٧١) مصطلح محاسب أو مكتب المحاسبة **Accountant or Accounting Firm** عند الإشارة الى إجراءات الفحص أو تقرير الفحص ، على عكس المعيار المصرى الذى أستخدم تعبير المراجع ، وفى المجال العملى يتم أستخدام مصطلح مراقب الحسابات عند التقرير على الفحص المحدود للقوائم المالية المنشورة ، وفيما يلى مثالا عمليا على ذلك :-

تقرير الفحص المحدود

الى السادة / أعضاء مجلس ادارة ....

قمنا باجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .... – شركة مساهمة مصرية – المتمثلة فى الميزانية فى ٣٠ يونيو ٢٠٠٠ وقوائم الدخل والتغير فى حقوق المساهمين والتدفقات النقدية عن الستة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ ، وهذه القوائم المالية مسئولية ادارة الشركة وتنحصر مسئوليتنا فى اصدار تقرير عنها فى ضوء فحصنا المحدود لها .

وقد أعدت القوائم المالية المرفقة بغرض تقديمها الى الهيئة العامة لسوق المال وبورصة الأوراق المالية تنفيذا لمواد القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية وقرار مجلس ادارة الهيئة العامة لسوق المال فى هذا الشأن .

تم فحصنا وفقا لمعيار المراجعة الدولي الخاص بالفحص المحدود ومتطلبات الهيئة العامة لسوق المال ويتطلب معيار المراجعة الدولي تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال الفحص المحدود تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشركة ، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقا من اجراءات المراجعة التى تجرى طبقا لمعايير المراجعة الدولية بغرض ابداء الرأى على القوائم المالية .

وفى ضوء فحصنا المحدود لم يتبين لنا وجود تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى اجراؤها على القوائم المالية المذكورة المعدة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .

مراقب الحسابات

حازم حسن (KPMG)

رابعا : تضمن معيار المراجعة المصرى ملحق رقم (٢) نموذج تفصيلى للإجراءات التى يمكن القيام بها فى أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية ، حيث أشتمل على الإجراءات التفصيلية التى يمكن أعتبارها أرشادات لإجراءات ذلك الفحص المحدود (٩٠ بند) سواء تعلق بإجراءات الأستفسار أو الإجراءات التحليلية لجميع بنود القوائم المالية والأحداث اللاحقة ، كما أشتملت الملاحق ايضا على نموذج تقرير فحص محدود غير متحفظ ، ونماذج أخرى عن أمثلة لتقارير الفحص المحدود بخلاف التقرير غير المتحفظ (راى متحفظ أو رأى عكسى) نتيجة عدم التمشى مع معايير المحاسبة المصرية [١] ، بالإضافة الى مثال عن خطاب الإرتباط لمهمة الفحص المحدود .

فى حين تضمن المعيار الأمريكى الوارد فى قسم رقم (٧٢٢) بجانب تقرير الفحص النموذجى للمحاسب أو تقرير فحص المحاسب الذى يشير الى تقرير فحص محاسب أخر ، أو تقرير فحص المحاسب المتضمن الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، أو تقرير فحص المحاسب الذى يتضمن أفصاح غير كافى، قائمة أختبارية لفحص المعلومات المالية الدورية والتى تضمنت إجراءات الأستفسار والإجراءات التحليلية على تلك المعلومات الدورية وتوثيقها بأوراق العمل ، بالإضافة الى نموذج خطاب التعاقد لفحص تلك المعلومات بجانب نموذج خطاب أقرار الإدارة لعملية فحص المعلومات المالية الدورية .

---

(١) تعتبر معايير المحاسبة المصرية غير كاملة حتى تاريخ أصدار معايير المراجعة المصرية (وهى معايير غير كاملة أيضا) حيث صدر منها عدد (٢٢) معيارا محاسبيا أعتبرت ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية تقريبا .
لمزيد من التفصيل يراجع :-
- د. أمين السيد احمد لطفى ، دور المعايير المحاسبية فى تشجيع الأستثمار ، بحث غير منشور للمؤلف، مقدم الى اللجنة الدائمة للترقيات ، القاهرة ، ٢٠٠٠-٢٠٠١ .

فهـــرس

معايير المراجعة المصرية

(دراسة مقارنة لمعايير ابداء الرأى المصرية والدولية والامريكية)

رقم الإيداع
٢٠٠١/٥٢١٧
الترقيم الدولى
I.S.B.N

د. أمين السيد أحمد لطفى
٣٦ ش شريف – القاهرة

هذا الكتاب

يهتم بصفة رئيسية بدراسة وشرح معايير المراجعة المصرية والدولية، ومما يزيد من أهميته أعتماده على الدراسة المقارنة بين تلك المعايير مع معايير المراجعة الامريكية وايضاحاتها ، وتحقيقا لذلك الهدف فقد تناول الموضوعات التالية:-

- طبيعة واهمية معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية .
- أطار عمل معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .
- تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .
- المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها بين معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية .
- مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة بين معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية .
- أختبار المعلومات المالية المستقبلية بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .
- مهام الفحص المحدود للقوائم المالية بين معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية .